

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DO DIREITO DA INSOLVÊNCIA

Maria João Ferreira de Menezes

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO PROFISSIONALIZANTE

MESTRADO EM DIREITO E ECONOMIA

2018

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DO DIREITO DA INSOLVÊNCIA

Maria João Ferreira de Menezes

Dissertação de Mestrado Profissionalizante orientada pela
Professora Doutora Paula Rosado Pereira

MESTRADO EM DIREITO E ECONOMIA

2018

AGRADECIMENTOS

Aos meus Pais, ao João e ao Francisco, pelo apoio incondicional e compreensão.

À Carla, pelos momentos de reflexão conjunta.

À Professora Doutora Paula Rosado Pereira, pela disponibilidade sempre demonstrada, pelos ensinamentos e orientação.

RESUMO

A presente dissertação visa clarificar os efeitos da declaração de insolvência do devedor sobre o crédito tributário do Estado.

Iniciamos o nosso estudo com uma análise de eventuais perturbações subjetivas resultantes da declaração de insolvência, face à solução normativa de criação de uma “massa insolvente”.

A declaração de insolvência não equivale à extinção jurídica da sociedade comercial, pelo que, e até ao encerramento da liquidação do ativo, a sociedade manter-se-á como sujeito passivo das obrigações tributárias que ocorram ulteriormente àquela decisão judicial.

No que respeita às pessoas singulares, o insolvente deverá suportar o pagamento do imposto que se mostre devido pelos rendimentos que auferir, admitindo-se, no entanto, à luz do amplo conceito de sujeito passivo acolhido na LGT, que a massa insolvente assuma a responsabilidade pelo pagamento de determinadas dívidas de imposto, qualificadas no CIRE como dívidas da massa insolvente.

Através das recentes alterações legislativas às normas de incidência tributária contempladas no CIRE, introduzidas pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, o legislador veio alargar o âmbito das isenções tributárias concedidas aos devedores insolventes, singulares e coletivos, quando o processo de insolvência prossiga para a liquidação.

Pretendemos, também, elucidar sobre quem impende o cumprimento das obrigações tributárias, face às alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril e, mais recentemente, pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março. O legislador imputa a responsabilidade àquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar. Neste contexto, admitimos a responsabilização do administrador de insolvência, no período da sua gestão, por dívidas de imposto, multas e coimas.

A nossa análise incide, ainda, sobre uma observação das repercussões da insolvência, no que se refere à cobrança dos créditos tributários. Para além do necessário enquadramento das dívidas tributárias nos conceitos de créditos sobre a insolvência e sobre a massa insolvente, procuramos compatibilizar o efeito suspensivo imediato das ações executivas com o dever legal de prossecução da cobrança dos créditos, consignado na lei tributária. A necessidade de harmonização de alguns preceitos legais exigiu uma análise da evolução legislativa, com vista a compreender o tratamento dos créditos fiscais pelo legislador, ao longo dos tempos.

A interpretação das normas jurídicas que preconizamos visa, sempre que possível, salvaguardar o princípio da *par conditio creditorum*, característico do processo de insolvência, sem descuidar o necessário respeito pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário.

Pretendemos, em suma, contribuir para a concretização de soluções jurídicas no que respeita ao tratamento dos créditos tributários face à insolvência do devedor, procurando compatibilizar os princípios e interesses que cada um dos regimes jurídicos visa proteger.

Palavras-chave: insolvência, crédito tributário, execução fiscal, massa insolvente, indisponibilidade do crédito tributário

ABSTRACT

This dissertation aims to clarify the effects of the debtor's declaration of insolvency regarding the State's tax credit.

We start our study by analyzing possible subjective disturbances caused by the solution established in the Insolvency and Corporate Recovery Code (CIRE) to create an insolvency estate.

The debtor's declaration of insolvency does not represent the extinction of a commercial company. As a result, the company continues to be responsible for its tax obligations until the completion of the insolvency assets liquidation.

Natural persons have to ensure the payment of their taxes during the insolvency proceeding. However, due to the wide concept of taxable person previewed in the General Taxation Law, it's possible that the insolvency estate takes responsibility for its debts.

The recent legislative amendments imposed by Law Number 114/2017, of 29th December, widened tax exemptions for both natural and legal persons when the insolvency proceeding results in the assets liquidation.

It is also our purpose to describe who is obliged to fulfill different tax liabilities, as a result of the legislative amendments imposed by Law Number 16/2012, of 20th April 2012 and, more recently, by the Law Number 8/2018, of 2nd March 2018. The law establishes this responsibility on those who are in charge of the insolvent's management. Taking this into account, we admit that the insolvency administrator can be responsible for tax debts and penalties during its management.

Our analysis also focused on the consequences of the insolvency, concerning tax collection, which required the legal framework of the tax credits as claims of insolvency and claims of the insolvent estate.

We intend to harmonize the immediate suspensive effect of the enforcement procedures, obliged by CIRE, with the legal right of tax coercive collection emerged from the tax law. This study summoned the reading of several legislation, concerning tax credits by the law, in order to clarify different contents of both tax and insolvency laws. Our interpretation seeks, when possible, to ensure both the *par condition creditorum* principle, invoked in CIRE, as well as the principle of legality and tax credit unavailability.

In conclusion, it is our goal to give a strong contribute to the establishment of legal solutions regarding tax credits as a result of the debtor's insolvency, with the intention to reconcile both principles and legal interests pursued by each law.

Key-words: insolvency, tax credit, tax enforcement procedure, insolvency estate, tax credit unavailability

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

Cód. Civ. – Código Civil

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CPC – Código de Processo Civil

CPCI - Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPEREF - Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT - Código de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TC – Tribunal Constitucional

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	11
PARTE I - OS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA	13
1. A importância da identificação dos obrigados tributários	13
2. Breves considerações sobre o processo de insolvência – a constituição da massa insolvente	13
3. A qualificação da massa insolvente como património autónomo	17
4. Os efeitos da declaração de insolvência das sociedades comerciais e sua relevância tributária.....	19
4.1 A divergência doutrinal e jurisprudencial em torno da sujeição tributária da sociedade insolvente.....	21
4.2 A sujeição tributária da sociedade comercial insolvente – o nosso contributo	27
5. Os efeitos da declaração de insolvência das pessoas singulares e a sua relevância tributária.....	29
6. A substituição tributária atípica da massa insolvente - a tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de bem imóvel apreendido para a massa insolvente.....	31
7. O enquadramento tributário da massa insolvente.....	39
PARTE II - AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA ...	44
1. As obrigações tributárias no contexto da insolvência	44
1.1 A insolvência de pessoas singulares	44
1.2 A insolvência de pessoas coletivas.....	46
1.2.1 O artigo 65.º do CIRE na sua versão inicial	46
1.2.2 O artigo 65.º do CIRE na redação introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril	47
2. Da aplicação no tempo das alterações introduzidas no artigo 65.º do CIRE aos processos de insolvência pendentes	55
3. A responsabilidade tributária dos administradores de insolvência.....	58
3.1 A responsabilidade nos casos de liquidação do ativo	59
3.2 A responsabilidade nos casos de recuperação judicial do devedor.....	64
3.3 A responsabilidade civil do administrador de insolvência pelas multas e coimas.....	66

PARTE III - O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA.....	71
1. A aplicação do princípio da <i>par conditio creditorum</i> aos créditos tributários	71
2. A qualificação dos créditos no processo de insolvência.....	72
2.1 A integração dos créditos tributários nos créditos sobre a insolvência e sobre a massa insolvente.....	75
2.2 Os créditos tributários relativos a factos geradores do imposto anteriores à declaração de insolvência, mas liquidados posteriormente.....	76
3. O efeito suspensivo das ações executivas e o seu impacto nos processos de execução fiscal.....	79
3.1 A admissibilidade legal da instauração de processos de execução fiscal	81
3.2 A prossecução das execuções fiscais para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência – a interpretação do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT.....	86
3.2.1 A proposta apresentada por Jorge Lopes de Sousa e acolhida pela jurisprudência	87
3.2.2 O tratamento dos créditos tributários pela lei falimentar – uma sinopse legislativa.....	89
3.2.3 A interpretação restritiva do disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT – uma proposta de solução	92
4. As consequências da não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência	96
4.1 A não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência de uma pessoa singular.....	96
4.2 A não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência das sociedades comerciais.....	97
4.3 Os efeitos do plano de recuperação nos créditos tributários	98
CONCLUSÃO.....	102
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105
WEBGRAFIA	108
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	109
ANEXOS.....	111

INTRODUÇÃO

O legislador português consagrou no CIRE um conjunto de normas material e processualmente estruturantes do regime jurídico da insolvência, cujo primado é a satisfação da vontade soberana dos credores, enquanto titulares de um interesse jurídico que o direito da insolvência visa acautelar. A feição universal do processo de insolvência prenunciada na lei apela a uma intervenção massiva de todos os credores, numa tentativa de salvaguarda dos respetivos direitos de crédito, em condições de igualdade, não olvidando o legislador o necessário diferenciamento resultante dos privilégios que assistem a determinados créditos.

É neste contexto que procuramos compreender o impacto da declaração de insolvência do devedor, no que respeita ao crédito tributário. Não pretendemos com o nosso estudo fazer uma análise generalizada dos preceitos legais do CIRE que abordam a temática dos créditos tributários. Pretendemos, sim, contribuir para a concretização de soluções jurídicas relativamente a determinadas questões concretas que se têm suscitado em torno dos efeitos do processo de insolvência, no que aos créditos tributários diz respeito. Relevaremos, para esse efeito, não só a posição da doutrina e o seu debate em torno deste tema, mas também a apreciação de mérito colhida junto da jurisprudência, importantes alicerces para as posições que iremos defender ao longo do nosso estudo.

A celeridade das alterações jurídicas, tão característica das leis tributárias, e a tentativa do legislador da insolvência em contemplar soluções jurídicas adequadas aos interesses, quer do insolvente, quer dos credores, exigem, não só uma demarcação temporal do nosso trabalho, mas também uma delimitação do seu objeto. O nosso estudo debruça-se sobre o processo de insolvência e não sobre os instrumentos extrajudiciais de recuperação do devedor que gravitam em torno dele.

Feitas estas ressalvas, começaremos a nossa análise pela observação das eventuais perturbações subjetivas resultantes da declaração de insolvência do devedor no desenvolvimento da relação jurídica tributária, face à solução normativa encontrada pelo legislador de criação de uma “massa insolvente”. A autonomização dos bens para a massa insolvente e a subordinação à vontade dos credores colocam dúvidas sobre a sujeição tributária do insolvente, mormente quando se trate de uma sociedade comercial, e qual o correto enquadramento jurídico-tributário da massa insolvente. O nosso estudo convoca uma concretização dos obrigados tributários no contexto do direito da insolvência, cuja determinação nos parece central para efeitos da consolidação da relação jurídica tributária. Tal

pressupõe um enquadramento jurídico da figura da massa insolvente, nos termos da lei civil, e a sua integração no ordenamento tributário. No que respeita à insolvência de sociedades comerciais, exige-se uma compreensão dos seus efeitos jurídicos na relação contratual societária. Tratando-se de uma pessoa singular, e em resultado da natural subsistência da personalidade jurídica e tributária do insolvente, alertamos para a necessidade de conjugar o esforço contributivo do próprio com o da massa insolvente, assim salvaguardando o princípio da capacidade contributiva.

Prosseguiremos para uma apreciação do impacto da declaração de insolvência, no que se refere ao cumprimento das obrigações tributárias, designadamente, face às soluções normativas introduzidas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril e, mais recentemente, pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março. Importará definir, perante o alargado leque de desfechos possíveis no âmbito de um processo de insolvência, sobre quem recai o dever de cumprimento das obrigações tributárias – principal e acessórias –, e quais as consequências desse incumprimento, em matéria tributária.

Por último, procuraremos demonstrar quais as repercussões da declaração de insolvência, no que se refere à cobrança dos créditos tributários, face ao poder-dever da administração tributária de liquidação de tributos. Impõe-se, para esse efeito, uma apreciação conjugada da lei de insolvência e da lei tributária, no sentido do enquadramento jurídico dos créditos tributários nos dois grandes grupos previstos no CIRE – créditos sobre a insolvência e créditos sobre a massa insolvente. Haverá, por outro lado, que compatibilizar o efeito suspensivo imediato das ações executivas com o dever legal de prossecução da cobrança dos créditos, consignado na lei tributária, harmonizando o princípio jurídico da *par conditio creditorum*, característico do processo de insolvência, com os princípios da legalidade tributária e da indisponibilidade do crédito tributário. Analisaremos, ainda, a possível subordinação dos créditos do Estado ao plano de insolvência que vise a recuperação económica do devedor.

Pretendemos com esta dissertação dar um contributo para a clarificação de questões concretas, cuja apreciação nos foi solicitada no exercício de funções na Direção de Serviços de Consultadora Jurídica e Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira, enquanto intérpretes da norma jurídica. As soluções que preconizamos visam compatibilizar os diferentes regimes jurídicos, tributário e da insolvência, respeitando os princípios e interesses que cada um visa prosseguir.

PARTE I - OS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA

1. A importância da identificação dos obrigados tributários

A relação jurídica tributária tem a sua origem na ocorrência de um facto tributário, como decorre do n.º 1 do artigo 36.º da LGT¹, situação à qual a lei atribui relevância jurídica, para efeitos de tributação. Aquele facto tanto poderá consistir no exercício de uma atividade económica geradora de rendimentos ou lucros sujeitos a tributação (de que são exemplos paradigmáticos os impostos sobre o rendimento), como na simples ocorrência de determinado episódio fáctico suscetível de produzir efeitos económicos (de que é exemplo o imposto do selo).

Sendo aquele o elemento determinante do nascimento da relação jurídica (designado por incidência objetiva), ele não é, todavia, suficiente para a despoletar. O facto jurídico deverá, desde logo, ser imputado a uma pessoa ou entidade previamente definida pelo legislador, de modo a delimitar o âmbito subjetivo da relação jurídica. O sujeito passivo constitui, por conseguinte, o elemento central da relação jurídica tributária, na medida em que, como decorre do texto constitucional, é a sua capacidade contributiva, manifestada através do rendimento e da riqueza, que os impostos visam tributar.

Dada a relevância na concretização dos obrigados tributários para efeitos da própria subsistência da obrigação de imposto, importa observar se a declaração de insolvência do devedor introduz alguma alteração no que toca às regras de incidência subjetiva, designadamente, em face do surgimento da figura da massa insolvente, enquanto património autónomo constituído por determinados bens destacados do património global do devedor e afeto, exclusivamente, à satisfação dos credores no processo de insolvência.

2. Breves considerações sobre o processo de insolvência – a constituição da massa insolvente

O processo de insolvência, tal como foi desenhado no CIRE², procura assegurar a satisfação paritária de todos os credores, convidando-os a participar ativamente na

¹ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

² Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março.

concretização de uma solução jurídica que melhor salvaguarde as suas posições jurídicas creditícias. O processo de insolvência caracteriza-se pela sua vocação universal, na medida em que é através dele que os credores podem fazer valer os seus direitos de natureza patrimonial contra o devedor, reservando a lei, para esse efeito, não só o património existente à data da declaração de insolvência, mas também os bens e direitos futuros, ressalvadas as exceções legais. Na esteira do que defende MENEZES LEITÃO, o processo de insolvência é «(...) uma *execução colectiva*, uma vez que o seu fim é a satisfação dos direitos de todos os credores de um devedor»³, acolhendo o princípio do seu tratamento igualitário no processo (*par conditio creditorum*), e «(...) uma *execução genérica ou total*, uma vez que abrange todo o património do devedor e não apenas os bens necessários para fazer face a algum ou alguns créditos determinados.»⁴ Determina o n.º 1 do artigo 1.º do CIRE que

«O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores.»

Serão, fundamentalmente, dois os desfechos possíveis de um processo de insolvência, não obstante a panóplia de instrumentos jurídicos judiciais e extrajudiciais criados pelo legislador para esse efeito⁵: a recuperação do devedor, promovida através da aprovação de um plano de insolvência (designado de plano de recuperação, *ex vi* do n.º 3 do artigo 192.º do CIRE)⁶, ou, pelo contrário, a liquidação do património do insolvente, com vista à satisfação dos credores.⁷ Pode ler-se no preâmbulo do CIRE que «O objectivo precípua de qualquer processo

³ LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012, p. 19.

⁴ *Idem*, p. 20.

⁵ Para além do próprio regime jurídico ínsito no CIRE, que admite a existência de um processo especial de revitalização (designado de PER), foi recentemente aprovado o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (designado de RERE), através da Lei n.º 8/2018, de 2 de março, o qual veio, designadamente, revogar o anterior Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), que havia sido instituído pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto.

⁶ Ou de um plano de pagamentos aos credores, no que se refere às pessoas singulares insolventes, verificadas as condições previstas pela lei (cf. artigos 249.º, 250.º e 251.º do CIRE).

⁷ Damos nota que, como resulta do disposto no n.º 1 do artigo 192.º do CIRE, o plano de insolvência não é um instrumento exclusivamente vocacionado para a recuperação da empresa, na medida em que ali se prevê que «O pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação da massa insolvente e a sua repartição pelos titulares daqueles créditos e pelo devedor, bem como a responsabilidade do devedor depois de findo o processo de insolvência, podem ser regulados num plano de insolvência em derrogação das normas do presente Código.» Por outro lado, o próprio plano de insolvência pode regular a constituição de uma ou mais sociedades, destinadas à

de insolvência é a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores», a quem cumpre decidir o destino a dar ao património do devedor, o qual constitui a garantia comum dos seus créditos.

Tendo em vista a salvaguarda deste desiderato, a lei criou a figura da massa insolvente, enquanto acervo de bens destinado à satisfação dos créditos reclamados pelos credores da insolvência, depois de satisfeitos os créditos sobre a própria massa insolvente⁸. Dispõe o n.º 1 do artigo 46.º do CIRE que «A massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.» Estatui, no entanto, o n.º 2 daquele preceito que «Os bens isentos de penhora só são integrados na massa insolvente se o devedor voluntariamente os apresentar e a impenhorabilidade não for absoluta.» Não obstante o legislador referir que a massa insolvente abrange “*todo o património do devedor*”, esta universalidade conhece algumas exceções, como resulta deste preceito legal.

Declarada a insolvência do devedor, o juiz decreta, na sentença judicial de declaração de insolvência, a apreensão de todos os bens do insolvente, ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos, para imediata entrega ao administrador da insolvência, nos termos do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE. O poder de apreensão dos bens em que fica investido o administrador de insolvência é um efeito imediato da própria declaração de insolvência. Determina o n.º 1 do artigo 81.º do CIRE que o devedor fica automaticamente privado dos poderes de disposição e administração relativamente aos bens que integram a massa insolvente, os quais passam a ser exercidos pelo administrador de insolvência nomeado no processo. Tal privação não é, no entanto, absoluta. Há determinados bens do devedor que não são apreendidos para a massa insolvente e relativamente aos quais o insolvente pode praticar atos de disposição e administração. Assim sucede com os bens absolutamente impenhoráveis, previstos do artigo 736.º do CPC⁹, com o direito a alimentos, consagrado expressamente no artigo 84.º do CIRE, assim como com a eventual remuneração que o insolvente, pessoa singular, auferir pelo exercício da sua profissão, neste caso respeitados os limites da impenhorabilidade estatuídos no CPC¹⁰. Por outro lado, o próprio CIRE admite a

exploração de um ou mais estabelecimentos adquiridos à massa insolvente, como expressamente consta do artigo 199.º do CIRE.

⁸ Os conceitos de credores da insolvência e de credores da massa insolvente constam dos artigos 47.º e 51.º do CIRE, a que dedicaremos a nossa atenção na Parte III do nosso estudo.

⁹ Aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho.

¹⁰ Tem sido entendimento da jurisprudência dos Tribunais Judiciais que a remuneração eventualmente auferida pelo insolvente não está absolutamente excluída do poder de apreensão para a massa insolvente, estabelecendo-

possibilidade de a administração da massa insolvente se manter na esfera do devedor, situação aplicável apenas nos casos em que na massa insolvente esteja compreendida uma empresa, como decorre dos artigos 223.º a 229.º do CIRE.

A privação dos poderes de disposição e administração dos bens apreendidos para a massa insolvente não implica, no entanto, uma qualquer transferência da sua propriedade. Como refere MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO

«Quanto aos direitos reais, o insolvente não perde a sua titularidade, mas apenas, nomeadamente no que diz respeito à propriedade, o direito de fruição, o direito de transformação, o direito de alienação, uma vez que, por mero efeito da declaração de insolvência, o administrador da insolvência fica instituído dos seus poderes de apreensão de todos os bens integrantes da massa insolvente (art. 150º, n.º 1).»¹¹

Quer isto dizer que, não obstante a apreensão de bens que se faz no processo de insolvência, a transferência da propriedade ocorre apenas (e, eventualmente, caso o desfecho do processo de insolvência assim o dite) aquando das operações de liquidação do ativo. Esta limitação dos poderes de disposição e administração traduz-se, pois, numa mera indisponibilidade relativa¹² do devedor, decorrente da falta de poder para atuar sobre determinados bens, porque afetos a uma concreta finalidade, *in casu*, à satisfação dos credores da insolvência. Como decorre do n.º 6 do artigo 81.º do CIRE, a lei comina com a ineficácia a prática de alguns atos pelo insolvente em relação aos bens apreendidos. Também OLIVEIRA ASCENSÃO prefere o conceito de indisponibilidade (sobre o de ilegitimidade¹³) relativamente aos efeitos da insolvência sobre os bens do devedor, na medida em que «assenta no estatuto de uma massa de bens que continua na titularidade do falido»¹⁴. O que se pretende é proteger o superior interesse dos credores lesados pelo incumprimento das obrigações pelo insolvente, impedindo-o de dissipar os bens que constituem a garantia da satisfação dos seus créditos.

se, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 738.º do CPC, a impenhorabilidade de dois terços da parte líquida dos vencimentos, com salvaguarda do montante equivalente a um salário mínimo nacional (neste sentido, e a título exemplificativo, ver os acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa de 20-03-2012, processo n.º 5909/10.0TBSXL-E.L1-7, do Tribunal da Relação de Guimarães de 15-03-2016, processo n.º 4248/15.5T8GMR-D.G1, bem como do Tribunal da Relação de Coimbra de 10-09-2013, processo n.º 23/13.0TBFIG-D.C1).

¹¹ MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de Direito da Insolvência*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2016, p. 100.

¹² Idem, pp. 113 e 114.

¹³ Defendido por CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª Edição Actualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 251.

¹⁴ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, Efeitos da Falência sobre a Pessoa e Negócios do Falido, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 55, Vol. III, Dez. 1995, p. 648.

3. A qualificação da massa insolvente como património autónomo

A lei civil admite, nos termos da parte final do artigo 601.º do Cód. Civ.¹⁵, a autonomização de determinados bens que constituem o património global do sujeito e a sua afetação a finalidades específicas, nomeadamente, à responsabilidade por dívidas. Como defende ANTUNES VARELA¹⁶

«Dá-se a este conjunto de bens unitariamente desintegrado do património geral do seu titular o nome de *património separado* ou *património autónomo* e a sua *afecção especial* a determinado fim consiste em esse conjunto global de bens responder *apenas* pelas *dívidas* relacionadas com tal finalidade.»

Este regime é especialmente evidente no que respeita à herança indivisa, por cujas dívidas serão apenas responsáveis os bens que integram o acervo hereditário do “*de cujus*”, nos termos do disposto no artigo 2071.º do Cód. Civ. Na esteira do que defende DOMINGUES DE ANDRADE, o critério para reconhecer um património autónomo é o da responsabilidade por dívidas. A qualificação como património autónomo pressupõe que «o núcleo patrimonial em questão *só responda e responda só ele* por certas dívidas»¹⁷, sendo necessária a ocorrência destes dois pressupostos, positivo e negativo. O acervo de bens que integra o património autónomo responderá, tão-somente, por determinadas dívidas e por tais dívidas não respondem quaisquer outros bens. A massa insolvente integra este conceito de património autónomo, na medida em que é composta por um conjunto de bens que é separado do património global do devedor, com vista ao ressarcimento de determinadas dívidas, assim se cumprindo a sua afetação especial. Como clarifica expressamente HEINRICH HÖRSTER,

«A massa insolvente ou falida só responde pelas dívidas contraídas pelo devedor anteriormente à sua insolvência ou falência ou pelas dívidas contraídas, depois, pelo administrador da massa insolvente ou falida no interesse da própria massa; mas já não responde por quaisquer dívidas contraídas posteriormente pelo devedor declarado insolvente ou falido.»¹⁸

¹⁵ Determina o artigo 601.º do Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de novembro, que «Pelo cumprimento da obrigação respondem todos os bens do devedor susceptíveis de penhora, sem prejuízo dos regimes especialmente estabelecidos em consequência da separação de patrimónios.»

¹⁶ JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 5ª Edição revista e actualizada, Volume II, Coimbra, Almedina, 1992, pp. 421 e 422.

¹⁷ MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 1992, p. 219.

¹⁸ HEINRICH EWALD HÖRSTER, *A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Reimpressão da edição de 1992, Coimbra, Almedina, 2000, p. 196.

O destacamento de um conjunto de bens do devedor e a sua afetação a determinados fins preconizados no âmbito do processo de insolvência constituiu a solução legal encontrada pelo legislador da insolvência para procurar assegurar, de uma forma paritária, o ressarcimento de todos credores, perante a falta de solvabilidade do devedor no cumprimento generalizado das suas obrigações.

O facto de a massa insolvente possuir autonomia patrimonial não permite, por si só, inferir o nascimento de um novo ente jurídico, distinto do próprio devedor insolvente, seja ele uma pessoa singular ou coletiva, nomeadamente, para efeitos tributários. Como se defendeu no douto Acórdão do STA de 08-03-2017, a respeito do processo n.º 01660/15¹⁹,

«(...) a massa insolvente tem autonomia patrimonial, (...) mas não constitui uma pessoa (singular ou colectiva), um novo ente, distinto daquele a quem o património autónomo continua a pertencer. (Não passam a existir duas pessoas, tal como não existem três entes em resultado de um casamento, apesar de existirem dois patrimónios próprios e um comum.).»²⁰

Em sentido idêntico, afirmam BRUNO SANTIAGO E BEATRIZ CAPELOA GIL que «A constituição de um património autónomo não acarreta o aparecimento de uma nova subjectividade jurídica, distinta do devedor insolvente que lhe deu origem.»²¹

Por outro lado, o facto de a massa insolvente não possuir personalidade jurídica não significa que ela não detenha personalidade judiciária. Desde logo, o CIRE atribui legitimidade processual passiva à massa insolvente, nomeadamente, para efeitos da ação de impugnação de resolução de atos em benefício da massa insolvente, prevista no artigo 125.º do CIRE, e da ação para verificação ulterior de créditos, referida no artigo 146.º do CIRE, as quais devem ser intentadas contra a massa insolvente e não contra o devedor. Resulta, também, do disposto no n.º 4 do artigo 81.º do CIRE que o administrador de insolvência assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência. Admitimos, assim, a possibilidade de a própria massa insolvente intervir como sujeito processual ativo em processos judiciais, peticionando a cobrança das suas dívidas. Foi posição assumida no Acórdão do STA de 06-03-2014, proferido no âmbito do processo n.º 01024/12²², que «A massa insolvente não tem personalidade jurídica embora tenha personalidade judiciária.»

¹⁹ Disponível em www.dgsi.pt.

²⁰ Disponível em www.dgsi.pt.

²¹ BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL, A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 13, Julho – Setembro de 2016, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, p. 4.

²² Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Clarificada a qualificação jurídica da massa insolvente como património autónomo, desprovido de personalidade jurídica, mas dotado de personalidade judiciária, importa observar qual o enquadramento jurídico-tributário acolhido pela lei fiscal relativamente a esse acervo de bens. Tal enquadramento convoca uma análise dos efeitos da declaração de insolvência no que respeita, quer às pessoas coletivas (com especial enfoque nas sociedades comerciais, pelo maior relevo que possuem no universo de processos de insolvência), quer às pessoas singulares, os quais apreciaremos autonomamente, face às especificidades que os caracterizam perante o direito tributário.

4. Os efeitos da declaração de insolvência das sociedades comerciais e sua relevância tributária

Importa observar que, de entre o elenco de efeitos jurídicos relacionados com a declaração de insolvência do devedor, contemplado no Título IV do CIRE, não consta a extinção da sua personalidade jurídica, extensível às sociedades comerciais *ex vi* do artigo 5.º do CSC²³. Tem sido relativamente pacífico, entre a doutrina e a jurisprudência, o entendimento de que a declaração de insolvência não equivale à extinção jurídica das sociedades comerciais, o que parece ressaltar, de forma evidente, não só das disposições legais previstas no CSC, mas também do próprio CIRE e, em consonância, da lei tributária.

Constituem causas gerais de dissolução das sociedades, à luz do CSC, o decurso do prazo fixado no contrato, a deliberação dos sócios, a realização completa do objeto contratual, a ilicitude superveniente do objeto contratual, bem como a declaração de insolvência (cf. Capítulo XII do Título I do CSC, relativo à Dissolução da Sociedade, artigos 141º e seguintes). Qualquer que seja a causa de dissolução, ela acarreta uma fase de liquidação do património societário conducente à extinção da sociedade, durante a qual poderão, inclusivamente, verificar-se operações a que a lei atribui relevância jurídica tributária (nomeadamente, em sede de IVA). Por outro lado, resulta do disposto no n.º 2 do artigo 160.º do CSC que a sociedade só se considera extinta após o registo do encerramento da liquidação, pelo que conservará, até esse momento, a sua personalidade jurídica, continuando a ser-lhe aplicáveis as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (cf. n.º 2 do artigo 146.º do CSC). A dissolução constitui, tão-somente, uma modificação da situação jurídica da sociedade, que se caracteriza pela sua entrada em liquidação. Nas palavras de PINTO FURTADO, «A dissolução é, pois, um facto

²³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro.

extintivo de execução continuada.»²⁴ Com a dissolução da sociedade, opera-se uma modificação na relação jurídica contratual, deixando aquela de prosseguir com o normal objeto social para o qual foi constituída para entrar numa fase liquidatária do património, conducente à sua extinção. Como mais detalhadamente afirma aquele Autor, opera-se uma «(...) dissociação da sociedade mediante a ultimação dos negócios pendentes, cumprimento das obrigações, cobrança dos créditos, redução a dinheiro do património residual e partilha do saldo pelos sócios.»²⁵

O CSC não é, todavia, absolutamente alheio à realidade da insolvência. Daí que o legislador procure expressamente ressaltar, no n.º 1 do artigo 146.º do CSC²⁶, as especificidades que caracterizam aquela causa de dissolução, nomeadamente, a de que a declaração de insolvência não determina, em todo e qualquer caso, a necessária liquidação do ativo apreendido para a massa insolvente e consequente extinção da sociedade. Na atual configuração do CIRE, o reconhecimento judicial da situação de insolvência do devedor é pressuposto da aprovação de qualquer uma das soluções jurídicas especialmente consentidas aos credores da insolvência²⁷. Pelo que, nos casos de dissolução por declaração de insolvência, para além da regulamentação jurídica constante do próprio CSC, haverá que atender, também, às regras especiais ínsitas no CIRE. Nomeadamente, a de que, sendo objetivo dos credores a viabilização económica do insolvente, através da aprovação de um plano de recuperação, poderá, nesses casos, ser requerida a suspensão da liquidação da massa insolvente e da partilha do seu produto pelos credores, de modo a não prejudicar a própria execução daquele plano, *ex vi* do n.º 1 do artigo 206.º do CIRE.

Em harmonia com o disposto na lei comercial, o próprio CIRE determina, no n.º 3 do artigo 234.º, que «Com o registo do encerramento do processo após o rateio final, a sociedade considera-se extinta.» Pelo que, só após a liquidação do ativo apreendido para a massa insolvente e subsequente repartição do produto da venda dos bens pelos credores, através do rateio final, é que a lei de insolvência considera extinta a pessoa coletiva.

²⁴ JORGE HENRIQUE DA CRUZ PINTO FURTADO, *Curso de Direito das Sociedades*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2001, p. 562.

²⁵ *Idem*, p. 564.

²⁶ Consigna o n.º 1 do artigo 146.º do CSC que «Salvo quando a lei disponha de forma diversa, a sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação, nos termos dos artigos seguintes do presente capítulo, aplicando-se ainda, nos casos de insolvência e nos casos expressamente previstos na lei de liquidação judicial, o disposto nas respectivas leis de processo.»

²⁷ Tais medidas compreenderão, *grosso modo*, a aprovação de um plano de insolvência que preveja a continuidade da empresa, designado de plano de recuperação, ou que regule o pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação do acervo patrimonial da massa insolvente e a sua repartição pelos credores, ou, em alternativa, a liquidação do ativo, nos termos do CIRE.

Não tendo a declaração de insolvência um efeito extintivo imediato da personalidade jurídica da sociedade, quaisquer factos a que o legislador atribua relevância jurídica tributária serão imputáveis à própria insolvente, que preservará a qualidade de sujeito passivo do imposto até à sua eventual extinção. Sendo aquele o regime jurídico previsto para as sociedades comerciais, o legislador tributário acolheu uma solução absolutamente harmonizada, no sentido de que o momento determinante para efeitos da cessação de atividade do sujeito passivo, em sede de IRC, é o encerramento da liquidação, tal como consta da alínea a) do n.º 5 do artigo 8.º do Código do IRC.^{28 29} Até esse momento, a sociedade comercial insolvente manter-se-á como sujeito passivo de direitos e obrigações tributárias, vinculada, nos termos da lei, ao cumprimento das suas obrigações fiscais (principal e acessórias) sempre que se verifique a ocorrência de qualquer facto com relevância jurídica tributária.³⁰

4.1 A divergência doutrinal e jurisprudencial em torno da sujeição tributária da sociedade insolvente

A sujeição tributária da sociedade insolvente não era tema isento de dúvidas. Não obstante tal parecer resultar, quer do texto da lei comercial e da insolvência, quer da lei tributária, alguma doutrina vinha questionando a aplicação das regras de incidência tributária nestes casos, à luz dos princípios constitucionais que norteiam o sistema tributário português, nomeadamente, no que às empresas diz respeito, o de que a sua tributação deve incidir,

²⁸ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

²⁹ É, por conseguinte, a partir desse momento que se verifica o dever de apresentação da declaração de cessação da atividade, a que se alude no n.º 6 do artigo 118.º do Código do IRC.

³⁰ O facto de aqui aludirmos à sujeição tributária da sociedade comercial insolvente durante a liquidação do ativo e até ao encerramento da liquidação não significa que, com a sua extinção, para efeitos comerciais, a sociedade deixe de ser sujeito passivo de obrigações tributárias. Como se defendeu no Acórdão do STA de 12-04-2000, proferido no processo n.º 24.558, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23 de dezembro de 2002 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2000/32221.pdf>), págs. 1488 a 1493:

«O n.º 2 do art. 147.º do Código das Sociedades Comerciais diz-nos que “as dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha nos termos do número anterior, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios (...)” Daqui se retira que, estando a sociedade abrangida por norma de sujeição, e não operando a sua extinção alteração dessa norma, a liquidação não pode ser feita a outrem que não a ela, mesmo que extinta; mas, sem embargo de ela continuar a ser o sujeito da relação jurídica tributária, a lei designa outros responsáveis pelo respectivo pagamento. Na verdade, não implicando o fim da personalidade jurídica de um dado sujeito a extinção dos créditos dos seus credores, nada há na lei, nem a recorrida o aponta, que impeça a Administração Fiscal de efectuar um acto tributário de liquidação já depois de extinta a pessoa (singular ou colectiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária. Efectuada a liquidação, o passo seguinte consiste em solicitar o pagamento a quem deva fazê-lo. Notificação que, perante o desaparecimento da sociedade, terá que ser feita nas pessoas que a lei aponta como obrigadas a esse pagamento – os sócios.»

fundamentalmente, sobre o seu rendimento real, como decorre do disposto no n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

A opinião comum entre os administradores de insolvência era a de que, no caso das sociedades comerciais, a declaração de insolvência implicava uma modificação na incidência fiscal subjetiva face ao surgimento de um outro sujeito, a massa insolvente. Daí que defendessem, por um lado, que, quando fosse aprovado, em assembleia de credores, o encerramento do estabelecimento do devedor, deixaria de existir a prossecução, pela sociedade insolvente, de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola que justificasse a sua tributação em sede de IRC, concluindo, assim, pela sua exclusão tributária. Por outro lado, não obstante o legislador autonomizar a massa insolvente como património autónomo, este encontra-se exclusivamente afeto ao ressarcimento dos credores da insolvência, pelo que aquele ente de facto também não preencheria os pressupostos para a tributação segundo aquele imposto.

Encontramos, no seio da doutrina, um afloramento desta posição assumida pelos administradores de insolvência. ANA ARROMBA DIAS e CIDÁLIA MOTA LOPES defendem que «(...) no caso das sociedades insolventes, não existe o exercício de uma atividade económica, um lucro a tributar, nem um sujeito passivo de IRC, quando estamos perante a massa insolvente»³¹, deixando, pois, a sociedade insolvente de configurar qualquer uma das figuras elencadas no Código do IRC. Segundo as Autoras, a eventual inadmissibilidade da tributação das sociedades comerciais insolventes prende-se, inclusivamente, com razões de justiça fiscal, na medida em que é o próprio princípio da igualdade fiscal que exige um tratamento igual em circunstâncias iguais, mas diferenciado perante situações distintas, o que defendem ser o caso.

Por sua vez, BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL adotam uma posição intermédia, defendendo que «(...) a massa falida não devia estar sujeita a IRC, se não relativamente a todos os rendimentos, pelo menos relativamente a um leque mais alargado de situações do que o actualmente previsto no CIRE.»³² Consequentemente, preconizam estes autores uma ampliação do leque de isenções tributárias vertidas no CIRE, designadamente, no que respeita às mais-valias realizadas com a alienação de ativos da massa insolvente.

³¹ ANA CRISTINA DOS SANTOS ARROMBA DIAS e CIDÁLIA MARIA DA MOTA LOPES, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 147.

³² Vide BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL, A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente, ob. cit, p. 14.

A posição da AT nesta matéria é oposta a estas considerações e encontra-se espelhada na Circular n.º 10/2015³³, de 9 de setembro de 2015, a qual contém, em anexo, um Guião para o Cumprimento das Obrigações Fiscais de Pessoas Colectivas em situação de Insolvência, através da qual fixou o seguinte entendimento:

«(...) A declaração de insolvência não determina a extinção da sociedade verificando-se a continuidade da respectiva personalidade tributária até ao registo do encerramento definitivo da liquidação;

(...)

Uma pessoa colectiva em situação de insolvência continua a existir, enquanto sujeito passivo de impostos, mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários;»

A interpretação da AT assenta num argumento lógico, qual seja o de que só se poderá afastar do âmbito da tributação, por isenção, aquilo que, *a priori*, se encontre abrangido por normas de incidência tributária.

Atente-se que o próprio CIRE contém um elenco de situações jurídicas que o legislador entendeu deverem beneficiar de uma isenção tributária, implicando, necessariamente, uma sujeição tributária prévia dos devedores insolventes à obrigação legal de imposto. A redação do artigo 268.º do CIRE, até às recentes alterações promovidas pelo Orçamento do Estado para 2018³⁴, apenas previa, no que diz respeito aos impostos sobre o rendimento, a isenção de IRS ou de IRC para as mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor, a qual consubstancia a realização de uma prestação diferente da que é devida, com o fim de extinguir de imediato a obrigação, assim como da cessão de bens aos credores, situação em que o devedor encarrega os próprios credores de liquidarem o seu património e de repartirem entre si o respetivo produto, com vista à satisfação dos seus créditos. Daí que, ocorrendo qualquer outro facto a que o legislador conferisse relevância jurídica tributária depois da declaração de insolvência (designadamente, as variações patrimoniais positivas emergentes da alienação de bens da massa insolvente), não existia norma jurídica que expressamente consentisse o afastamento de tais operações dos campos de incidência do imposto.³⁵

³³ Disponível em <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html> (consulta efetuada em 09-05-2018).

³⁴ Introduzidas pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

³⁵ Foi também posição assumida pela AT, na Informação Vinculativa n.º 1111/2006 do IRC, subordinada às “Obrigações dos Administradores da Insolvência” que «Uma vez declarada a insolvência, deixa de se conceber o exercício em comum de uma actividade económica com o fim de repartir lucros, mas não deixam de se verificar as condições de sujeição ao IRC, pois estas não derivam apenas do exercício efectivo de uma actividade

Consequentemente, é entendimento da AT que o momento relevante para a extinção da sociedade (e concomitante cessação do dever de cumprimento de quaisquer obrigações fiscais), não é a ausência de prossecução do objeto social (evidenciada pela deliberação da maioria dos credores, no sentido do encerramento da sociedade), mas sim a efetiva cessação de atividade consumada pelo registo de encerramento da liquidação do ativo.

A posição da AT tem sido sufragada pela jurisprudência dos Tribunais superiores, os quais, através de uma leitura conjugada das disposições legais do CSC, do CIRE e das leis tributárias, vêm concluir pela sujeição a imposto da sociedade insolvente. Foi este o entendimento, designadamente, do Acórdão do STA, de 24-02-2011, proferido no âmbito do processo n.º 01145/09³⁶, o qual, versando sobre o processo de falência, sumariou o seguinte:

«I – A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.»

Como se sustenta neste acórdão, não é o facto de o processo de falência se tratar de uma execução universal de bens e de se estar em presença de uma situação económica deficitária que impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem, não só solver todas as dívidas, como gerar sobras, incrementos patrimoniais esses para os quais nenhuma razão subsiste para se furtarem à tributação em sede de IRC. Pelo que, conclui aquele aresto, o que é decisivo, para efeitos fiscais, não é a ausência de prossecução do objeto social, mas sim a cessação de atividade, a qual só ocorre nas situações expressamente previstas no n.º 5 do artigo 8º do Código do IRC. Em sentido idêntico caminhou o Acórdão do STA de 14-06-2012, proferido no âmbito do processo n.º 0816/11,³⁷ também a respeito do processo de falência, em cujo sumário se pode ler o seguinte:

«I – Declarada a falência de uma sociedade comercial, ela entra em liquidação mas mantém a sua personalidade jurídica até partilha do produto dos seus bens, mantendo-se vinculada a determinadas obrigações fiscais e, ao cumprimento atempado de obrigações declarativas, nomeadamente as decorrentes de negócios de execução duradoura iniciados antes da declaração de falência e bem assim as decorrentes da venda dos seus próprios bens (v.g. art.º

económica.», disponível em <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html> (consulta efetuada em 09-05-2018).

³⁶ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

³⁷ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

145.º, n.º 1, al. b), e art.º 179.º, n.º 1, do CPEREF) ou da aquisição de bens e serviços que o liquidatário decida manter ao abrigo, por exemplo, do n.º 2 do artigo 163.º do CPEREF.

II – Nada obsta, pois, a que, mesmo em processo de liquidação da massa falida, a sociedade continue a ter de cumprir determinadas obrigações declarativas em sede de IVA e que consequentemente, a Administração Tributária proceda às inerentes acções de fiscalização, como nada impede que se possa proceder ao apuramento de imposto a entregar aos cofres do Estado.»

Segundo este aresto, uma sociedade declarada falida entra em liquidação, mas mantém a sua personalidade jurídica até que ocorra a partilha do produto dos bens apreendidos para a massa falida, mantendo-se vinculada a determinadas obrigações fiscais e ao cumprimento atempado de obrigações declarativas.³⁸

Note-se que os citados acórdãos se debruçam sobre a declaração de falência de sociedades comerciais, conceito que não é, sequer, equiparado à declaração de insolvência, atualmente prevista no CIRE. Como resulta do Ponto 7 do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, que aprovou o CIRE, «A insolvência não se confunde com a «falência», tal como actualmente entendida, dado que a impossibilidade de cumprir obrigações vencidas, em que a primeira noção fundamentalmente consiste, não implica a inviabilidade económica da empresa ou a irrecuperabilidade financeira postuladas pela segunda.» Estabelecia o n.º 1 do artigo 1.º do CPEREF³⁹ que «Toda a empresa em situação de insolvência pode ser objecto de uma ou mais providências de recuperação ou ser declarada em regime de falência.» O artigo 3º definia, por seu turno, a situação de insolvência, esclarecendo que «É considerada em situação de insolvência a empresa que, por carência de meios próprios e por falta de crédito, se encontre impossibilitada de cumprir pontualmente as suas obrigações.» Como expendem CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, a respeito do processo de falência, «(...) todo o devedor impossibilitado de cumprir as suas obrigações patrimoniais encontra-se em situação de insolvência, que se desdobra em dois regimes diferentes: um, a falência, comum à

³⁸ Não acompanhamos, assim, a posição acolhida no Acórdão n.º 01079/03 do STA, de 29-10-2003, em cujo sumário se pode ler que «I - A venda de bens que integravam o activo imobilizado de uma sociedade entretanto declarada falida, efectuada nos autos de liquidação do respectivo activo, não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no art.º 43.º do CIRC.

II - Com efeito, com a declaração de falência, não há mais activo imobilizado, qua tale, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada "...": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.» (disponível em <http://www.dgsi.pt/>)

³⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de abril, e revogado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março.

generalidade dos devedores e outro, a recuperação, alternativo, mas exclusivo de empresas.»⁴⁰ Os fundamentos do pedido de falência de uma empresa baseavam-se, pois, em dois pressupostos: por um lado, a falta de cumprimento de uma ou mais obrigações que revelavam a impossibilidade de satisfação pontual da generalidade dos compromissos e, cumulativamente, a inviabilidade económica da empresa impeditiva da sua recuperação. Tal resultava do n.º 2 do artigo 1.º do CPEREF o qual estabelecia que «Só deve ser decretada a falência da empresa insolvente quando ela se mostre economicamente inviável ou se não considere possível, em face das circunstâncias, a sua recuperação financeira.»

Não existe conceito jurídico paralelo ao de “*falência*” no atual CIRE, cujo regime pressupõe, sempre, a prévia declaração judicial de insolvência, admitindo apenas, numa fase ulterior, o encaminhamento do processo para a recuperação da empresa ou para a liquidação do ativo apreendido para a massa insolvente. No entanto, se relativamente à declaração de falência de uma sociedade, era entendimento da jurisprudência que não ocorria a extinção da personalidade jurídica e tributária, mantendo-se o falido como sujeito de direitos e obrigações tributárias, idêntica posição deverão assumir os tribunais perante uma situação de insolvência no âmbito do CIRE, conceito esse que, como demonstrámos, se revela mais abrangente, na medida em que acolhe, também, as sociedades cuja recuperação económica é ainda possível.

Também os Tribunais cíveis têm pugnado pela continuidade da personalidade jurídica e tributária das sociedades comerciais, enquanto não se verificar o encerramento da liquidação, para efeitos de apuramento da responsabilidade criminal. Defendeu-se no Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 12-07-2016, no âmbito do processo n.º 334/12.1IDBRG.G1⁴¹, que

«Constituindo a declaração de insolvência uma das causas da dissolução da sociedade, mas não a sua extinção, que só ocorrerá com o registo definitivo da liquidação [cf. artigo 141º, al. e) e artigo 160º, nº 2, do Código das Sociedades Comerciais] – mantém a sociedade insolvente personalidade jurídica e tributária, conforme dispõem os artigos 146º, nº, 2, do Código das Sociedades Comerciais e 15º, da Lei Geral Tributária.

O mesmo é dizer que as operações realizadas pela sociedade insolvente continuam sujeitas à incidência e cumprimento de obrigações tributárias, de entre elas, do IVA, ponto é que se verifiquem os respectivos pressupostos legais em sede de incidência do respectivo imposto.»

⁴⁰ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência Anotado*, 3ª Edição, Lisboa, Quid Iuris Sociedade Editora, 1999, p. 56.

⁴¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Na esteira do preconizado pela jurisprudência, alguma doutrina vem alertando para a necessidade de compatibilizar as disposições legais que regulam os efeitos jurídicos da dissolução das sociedades comerciais, por ocasião da insolvência, e as consequências tributárias dessa dissolução. SARA VEIGA DIAS defendeu, na sua dissertação de Mestrado, que

«A dissolução da sociedade determina o momento a partir do qual esta deixa de prosseguir o seu objecto, esgota a sua função, mas não implica a sua extinção, sendo necessário proceder à cobrança de eventuais créditos, pagar as dívidas existentes e eventualmente partilhar os bens que sobejaram. Assim, e enquanto não se extinguir definitivamente, deverá a sociedade manter-se sujeita ao cumprimento das obrigações fiscais.

Aliás, tal parece resultar directamente do próprio CIRE já que, além de determinar, no artigo 65º, a manutenção da obrigação de «elaborar e depositar contas anuais, prevê nos seus artigos, 267º a 270º, a aplicação de benefícios fiscais em caso de liquidação da massa insolvente. Ora, nunca se estenderia a aplicação destes benefícios às situações em que se opta pela liquidação se não se entendesse que as sociedades insolventes em fase de liquidação sujeitas a tributação.»⁴²

Neste sentido, também FILOMENA TIAGO defende que a personalidade tributária do devedor insolvente não é afetada pela declaração de insolvência. No seu artigo podemos ler que

«Deste modo, a sociedade declarada insolvente mantém a sua personalidade jurídica e tributária. Assim, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias no processo de liquidação determina a manutenção da qualidade de sujeito passivo.

Em termos fiscais o que é decisivo é a cessação de atividade, a qual só ocorre nas situações expressamente previstas na al. a) do nº 5 do art. 8º do CIRC.»⁴³

4.2 A sujeição tributária da sociedade comercial insolvente – o nosso contributo

Evidenciadas as opiniões divergentes, não podemos deixar de pender para a sujeição tributária das sociedades insolventes até que se verifique o encerramento da liquidação do ativo, com a conseqüente extinção para efeitos comerciais. Não olvidamos que, numa situação de insolvência, há uma clara evidência de que o ativo do insolvente é insuficiente para cobrir o seu

⁴² SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Escola de Direito da Universidade do Minho, Dissertação de Mestrado, abril 2012, p. 113, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf> (consulta efetuada em 09-05-2018).

⁴³ FILOMENA TIAGO, A empresa insolvente mantém a personalidade tributária, *Vida Económica*, 05-04-2012, disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve5abrilft.pdf> (consulta efetuada em 09-05-2018).

passivo, equação que subjaz à própria instauração do processo de insolvência⁴⁴. Daí não podemos, por si só, inferir que numa situação de insolvência, os sujeitos passivos se encontrem excluídos de tributação, desde logo, face à inexistência de norma tributária que expressamente o consigne. Atente-se que a capacidade contributiva sobre a qual assenta a criação de impostos, à luz do disposto no n.º 1 do artigo 4.º da LGT, se revela, não só através do rendimento auferido, mas também sobre a sua utilização (ao nível dos impostos sobre o consumo) e sobre o património.

A posição da sujeição tributária das sociedades insolventes sai reforçada com as recentes alterações legislativas promovidas ao artigo 268.º do CIRE, não obstante resultarem num alargamento das situações de isenção. A Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2018, veio alargar o âmbito das isenções tributárias concedidas aos devedores (singulares e coletivos) no âmbito de processos de insolvência que prossigam para a liquidação. Passou a estabelecer-se, no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, que

«Os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.»

Na esteira da posição defendida por BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL⁴⁵, o legislador ampliou o leque de factos isentos, anteriormente aplicável apenas aos casos de dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores, às variações patrimoniais positivas emergentes da venda de bens e direitos, desde que tais atos decorram no âmbito de um processo de insolvência que prossiga para liquidação. A lei exclui da isenção tributária as situações em que a intenção dos credores seja a recuperação do próprio devedor, através de um plano de recuperação (ou outro plano extrajudicial). Daí resulta que, até à consagração efetiva na lei desta norma de isenção tributária, tais variações patrimoniais positivas se encontravam abrangidas pelas regras de incidência do imposto (IRS e IRC), não sendo de colher a posição dos administradores de insolvência.

⁴⁴ Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 3.º do CIRE, «As pessoas colectivas e os patrimónios autónomos por cujas dívidas nenhuma pessoa singular responda pessoal e ilimitadamente, por forma directa ou indirecta, são também considerados insolventes quando o seu passivo seja manifestamente superior ao activo, avaliados segundo as normas contabilísticas aplicáveis.»

⁴⁵ BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL, A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente, ob. cit, p. 14.

Acreditamos que, através deste avanço legislativo, o legislador terá pretendido consagrar um regime de tributação distinto para os devedores insolventes, na medida em que, caminhando o processo para a liquidação do ativo, as sociedades deixam efetivamente de prosseguir com a sua atividade. Os atos potencialmente geradores de rendimentos tributáveis foram, assim, definitivamente afastados da tributação, em sede de IRS e de IRC.

Estas alterações legislativas não implicam, todavia, que a sociedade comercial deixe de existir enquanto sujeito passivo, para efeitos tributários. A própria lei de insolvência determina que a extinção da sociedade apenas se verifica com o registo do encerramento da liquidação do ativo, o que vai de encontro com o disposto na lei comercial. A intenção do legislador é, tão-somente, a de isentar de tributação as sociedades insolventes pelas variações patrimoniais positivas que possam ocorrer quando seja deliberado o prosseguimento do processo de insolvência para a liquidação. Até que o administrador de insolvência conclua a liquidação do acervo de bens apreendidos para a massa insolvente, a sociedade comercial continua sujeita a outros impostos, nomeadamente, aos impostos sobre o património (IUC e IMI), bem como ao IVA relativo às transmissões de bens, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 28.º do Código do IVA⁴⁶. Enquanto não se verificar o registo do encerramento da liquidação do ativo, a sociedade comercial manter-se-á como sujeito passivo de determinadas obrigações tributárias, na medida em que, como esclarece a lei comercial, a pessoa coletiva não se extingue por efeito da declaração de insolvência, a qual apenas determina a dissolução da sociedade.

5. Os efeitos da declaração de insolvência das pessoas singulares e a sua relevância tributária

A insolvência de uma pessoa singular não afeta, naturalmente, a sua existência física e a sua personalidade jurídica e judiciária, não obstante a compressão de poderes de administração sobre determinados bens, assim como a suscetibilidade, designadamente, de inibição para o exercício do comércio pelas pessoas afetadas pela qualificação da insolvência como culposa⁴⁷, *ex vi* da alínea c) do n.º 2 do artigo 189.º do CIRE⁴⁸. Pese embora se assista a uma separação patrimonial, não ocorre, em caso algum, a extinção da pessoa física e jurídica

⁴⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/94, de 26 de dezembro.

⁴⁷ Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 186.º do CIRE, considera-se a insolvência culposa nos casos em que a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da atuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de facto, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência.

⁴⁸ Afastado que está o efeito da inabilitação do devedor, em resultado da declaração de inconstitucionalidade da norma constante da alínea b) do n.º 2 do artigo 189.º do CIRE pelo Acórdão do TC n.º 173/2009, de 02-04-2009 (Processo n.º 777/08), disponível em www.tribunalconstitucional.pt/.

do insolvente, passando a existir (ou a coexistir) uma massa insolvente tributável autonomamente.

Os efeitos do processo de insolvência são particularmente distintos, na medida em que o processo de insolvência não impede o insolvente do exercício de uma atividade remunerada. O insolvente, pessoa singular, mantém-se como sujeito passivo das obrigações tributárias (principal e acessórias) que a ele dizem respeito, gozando de personalidade e capacidade tributárias. Consequentemente, quaisquer rendimentos que venha a auferir deverão ser tributados na sua esfera jurídica (admitindo a lei, como veremos *infra*, uma responsabilização da própria massa insolvente pelo pagamento do imposto). O regime especialmente desenhado no CIRE para as pessoas singulares exorta o insolvente a exercer uma profissão remunerada, caso pretenda beneficiar da exoneração do passivo restante, consagrada no artigo 235.º do CIRE. Através desta medida, que acolhe o designado princípio do “*fresh start*”⁴⁹ para as pessoas singulares de boa-fé, possibilita-se a exoneração dos créditos sobre a insolvência que não forem integralmente pagos no processo ou nos cinco anos posteriores ao encerramento deste⁵⁰. A concessão da exoneração do passivo restante pressupõe o exercício, por parte do insolvente, de uma profissão remunerada⁵¹, determinando o legislador a cessão do rendimento disponível⁵² que aquele venha a auferir para um fiduciário, nomeado pelo tribunal, o qual se encarregará de afetar tais rendimentos ao pagamento dos créditos, nos termos do disposto no artigo 241.º do CIRE. Salvaguardadas as limitações que se prendem com o mínimo de subsistência do insolvente e do agregado familiar, os demais rendimentos reverterão para a massa insolvente, com vista à satisfação dos interesses dos credores.

Do exposto resulta que, não obstante a declaração judicial de insolvência e consequente impossibilidade de cumprimento das obrigações vencidas, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CIRE, o insolvente pode (e deve) exercer uma atividade remunerada, pela qual auferirá rendimentos, encontrando-se obrigado a declará-los à administração tributária, para efeitos da

⁴⁹ O princípio do “*fresh start*” para as pessoas singulares de boa-fé em situação de insolvência tem a sua origem no ordenamento jurídico dos Estados Unidos da América, tendo sido incorporado no ordenamento jurídico português com a aprovação do CIRE.

⁵⁰ Ressalva, no entanto, o legislador os créditos constantes do n.º 2 do artigo 245.º, entre os quais se incluem os créditos tributários.

⁵¹ Ou, como resulta da alínea b) do n.º 4 do artigo 239.º do CIRE, o não abandono de tal profissão sem motivo legítimo, assim como a procura diligente de uma profissão quando o insolvente se encontre desempregado, não recusando desrazoavelmente algum emprego para que seja apto.

⁵² Do rendimento disponível fazem parte todos os rendimentos que advenham a qualquer título ao devedor, excluindo-se os créditos futuros emergentes de contratos de trabalho ou de prestação de serviços, cedidos a terceiros, pelo período em que a cessão se mantenha eficaz, bem como o que seja razoavelmente necessário para o sustento minimamente digno do devedor e do seu agregado familiar (o qual, salvo decisão fundamentada em contrário, não deverá exceder três vezes o salário mínimo nacional), para o exercício da atividade profissional do devedor e para outras despesas ressalvadas pelo juiz (cf. n.º 3 do artigo 239.º do CIRE).

sua tributação. Como defende MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, «(...) a lei atual consagrou não só o direito ao trabalho, no art. 84º, nº 1, do CIRE (“e não puder angariar pelo seu trabalho”), mas também um dever de trabalhar, nomeadamente no art. 239º, nº 4, al. b).»⁵³ O insolvente continua, por conseguinte, a ser um sujeito passivo de imposto, designadamente, para efeitos de IRS. Tal não significa, porém, que o eventual imposto que incida sobre os seus rendimentos tributáveis constitua, em toda a sua extensão, um encargo do devedor insolvente, considerando que nem todos os rendimentos que auferir são por si usufruídos.

6. A substituição tributária atípica da massa insolvente - a tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de bem imóvel apreendido para a massa insolvente

Do universo de bens apreendidos para a massa insolvente no processo de insolvência poderão encontrar-se, desde logo, bens imóveis do devedor, cuja alienação no âmbito da liquidação do ativo pode originar uma mais-valia tributável nos termos do Código do IRS⁵⁴. À luz das disposições conjugadas da alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º, com a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Código do IRS, constituem incrementos patrimoniais, sujeitos a tributação na esfera dos sujeitos passivos (ressalvadas as situações de exclusão tributária previstas na lei), as mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. O eventual ganho sujeito a tributação é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor da aquisição do bem imóvel. A lei determina que, nestes casos, o valor de realização corresponde ao valor da respetiva contraprestação, nos termos do disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRS. Para efeitos de determinação do valor de aquisição do bem imóvel, o legislador distingue consoante estejamos perante uma aquisição onerosa ou gratuita, como decorre dos artigos 45.º e 46.º do mesmo Código, estabelecendo diferentes regras para apuramento daquele valor.

Ocorrendo aquele facto tributário no âmbito de um processo de insolvência, importa verificar se existe alguma especificidade que influencie a tributação nos termos acima explanados, desde logo, pelo facto de, com o processo de insolvência, os bens serem apreendidos para a massa insolvente, perdendo o devedor a disponibilidade sobre os mesmos.

⁵³ MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de Direito da Insolvência*, ob. cit., p. 102.

⁵⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro.

Na sequência das alterações introduzidas ao n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, os rendimentos resultantes da venda de bens e direitos passaram a estar isentos de tributação, desde que o processo de insolvência caminhe no sentido da liquidação. O legislador estende estes efeitos às pessoas singulares e coletivas. Todavia, e até esta recente alteração legislativa, não havia qualquer preceito legal que consagrasse a isenção de IRS das mais-valias realizadas por efeito da alienação onerosa de bens imóveis no contexto do processo de insolvência. Colocava-se, então, a questão de saber se, inexistindo norma de isenção tributária, era admissível a tributação de tais rendimentos e sobre quem recaía a obrigação de pagamento do imposto.

A privação dos poderes de disposição e administração dos bens apreendidos para a massa insolvente não implica, como demonstrámos *supra*, uma qualquer transferência da sua propriedade. A transmissão da propriedade ocorrerá apenas aquando das operações de liquidação do ativo. Uma vez que não se verifica a transmissão dos bens do devedor insolvente para a massa insolvente, em resultado do ato de apreensão judicialmente ordenado, teremos de concluir que o facto tributário gerador da obrigação de imposto – a mais-valia resultante da alienação onerosa do bem imóvel – ocorre na esfera jurídica do insolvente. Consequentemente, consubstanciará um rendimento sujeito a tributação, em sede de IRS, o qual deve ser declarado pelo insolvente conjuntamente com os demais rendimentos que eventualmente aufera, por força do disposto no n.º 1 do artigo 57.º do Código do IRS. A mais-valia resultante da alienação onerosa de bens imóveis apreendidos para a massa não se destina ao insolvente, sendo, outrossim, afeta à satisfação dos credores da insolvência. Colocar-se-á, então, a questão de saber se deverá ser o próprio insolvente a suportar o encargo financeiro do imposto, por se tratar de um incremento patrimonial do qual, efetivamente, não aufere.

Foi entendimento preconizado numa sentença judicial proferida pelo TAF de Leiria, em 05-02-2016, no âmbito do processo n.º 1806/14.9BELRA⁵⁵ (o qual opôs a AT a um sujeito passivo insolvente) que, por se tratar da venda de um bem imóvel no âmbito de um processo de insolvência, não existiria qualquer acréscimo patrimonial tributável na esfera jurídica dos insolventes. Pode ler-se na sobredita decisão judicial que «(...) o facto de os Impugnantes [insolventes] não terem podido usufruir do rendimento gerado com a venda do imóvel no âmbito do processo de insolvência conduz, necessariamente, à conclusão que nenhum acréscimo patrimonial existiu verdadeiramente na sua esfera.» Segundo aquele Tribunal, só «(...) com este entendimento se pode dar cumprimento ao princípio constitucional de que as

⁵⁵ Da qual se junta cópia em anexo.

peças singulares são unicamente tributadas de acordo com os rendimentos auferidos (cf. artigo 104.º, n.º 1 da CRP).»

O facto de o rendimento associado à mais-valia realizada com a alienação onerosa do bem imóvel não se destinar à fruição pelo devedor insolvente não lhe retira, todavia, o carácter de rendimento sujeito a tributação. Importa não olvidar, na esteira do que defende PAULA ROSADO PEREIRA, que

«As mais-valias correspondem a ganhos, rendimentos ou incrementos patrimoniais de carácter ocasional ou fortuito, e que não decorrem de uma actividade do sujeito passivo especificamente destinada à sua obtenção, mas relativamente aos quais o princípio da capacidade contributiva determina a sujeição a imposto. Assim, constituem mais-valias os ganhos decorrentes da transmissão onerosa de um bem ou direito, sem que tal transmissão constitua o objecto específico de uma actividade empresarial.»⁵⁶

Consideram-se, pois, mais-valias quaisquer rendimentos acrescidos ao património do contribuinte, nomeadamente, os ocorridos por via da transmissão onerosa de bens imóveis, ainda que absolutamente alheios à actividade ou vontade do sujeito em cujo património tal valorização se irá afinal repercutir. Na verdade, defendeu-se no supracitado Acórdão do STA de 08-03-2017 (Processo n.º 01660/15) que

«(...) para a qualificação como mais-valia sujeita a tributação releva unicamente a diferença positiva entre o valor pelo qual um imóvel foi alienado e o valor da sua aquisição, corrigido e acrescido nos termos legais, sendo irrelevante o destino dado ao produto da venda, uma vez que o ganho tributado é o que decorre da diferença entre os valores de aquisição e de realização, ou seja, entre o valor por que o bem ingressou no património do sujeito passivo e o valor por que dele saiu.»

Não podemos, pois, concordar com a decisão do TAF de Leiria, quando arguiu, para efeitos da anulação da liquidação de IRS (que incluiu, como rendimento de categoria G, a mais-valia resultante da alienação do bem imóvel no processo de insolvência), o princípio constitucional de que as pessoas singulares são unicamente tributadas de acordo com os rendimentos auferidos, em obediência ao princípio da capacidade contributiva. Como é dito no Acórdão do STA de 08-03-2017 acima aludido (processo n.º 01660/15), «(...) nem sequer pode dizer-se que não haja benefício para o insolvente, pois esse acréscimo patrimonial beneficiou o

⁵⁶ PAULA ROSADO PEREIRA, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 88.

insolvente embora na parte do seu património separada para a massa, traduzindo-se numa diminuição do passivo.»

Por outro lado, da análise das situações de isenção fiscal tipificadas nos artigos 268.º a 270.º do CIRE, à data em que foi proferida a sobredita decisão judicial, não resultava que tivesse sido intenção do legislador isentar de tributação as mais-valias provenientes da alienação onerosa de bens imóveis apreendidos para a massa insolvente. Em anotação ao artigo 268.º do CIRE, ANA PRATA e outros Autores referem que «(...) o n.º 1 se aplica apenas a mais-valias que resultem da dação em cumprimento ou cessão de bens aos credores, mas já não à alienação a terceiros no contexto da liquidação da massa insolvente.»⁵⁷ Não havendo, pois, norma expressa que excluísse ou isentasse as mais-valias de tributação, nos casos de alienação de bens imóveis no âmbito da liquidação do ativo da massa insolvente, teríamos de concluir que tais incrementos patrimoniais se encontravam sujeitos a tributação.

A posição que defendemos não significava, porém, que o eventual imposto apurado constituísse, na sua totalidade, um encargo do devedor insolvente. A resposta à questão da responsabilidade pelo pagamento da dívida de imposto não se basta com a simples identificação do sujeito passivo. Haverá que tomar em consideração o regime estatuído no CIRE quanto às dívidas da massa insolvente, o qual, por adotar uma terminologia ampla de “*dívidas emergentes dos actos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente*”, não parece excluir as dívidas tributárias que se constituam na sequência daqueles atos.

O CIRE distingue entre os créditos que se constituam numa fase prévia à declaração de insolvência (designados por créditos sobre a insolvência, elencados no artigo 47.º do CIRE) e os créditos que se constituam na pendência do processo de insolvência (que corresponderão a dívidas da massa insolvente, enumeradas exemplificativamente no artigo 51.º do CIRE)⁵⁸. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRE, tais dívidas da massa são pagas precipuamente sobre os demais créditos sobre a insolvência precisamente por se constituírem em resultado de atos de administração da massa insolvente. De entre o seu universo encontram-se “*as dívidas emergentes dos actos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente*” [alínea c)], assim como “*as dívidas resultantes da actuação do administrador da insolvência no exercício das suas funções*” [alínea d)]. Defendem CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, em anotação ao artigo 51.º do CIRE, que

⁵⁷ ANA PRATA, JORGE MORAIS CARVALHO e RUI SIMÕES, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 716.

⁵⁸ A que aludiremos, com maior detalhe, na Parte III do nosso estudo.

«(...) todas as dívidas de funcionamento da empresa, nascidas no período posterior à declaração de insolvência – dívidas laborais, fiscais, previdenciais, bancárias, de fornecimento, etc. –, por serem consideradas dívidas da massa insolvente, são pagas prioritariamente à satisfação de todos os credores da insolvência, titulares de créditos anteriores à prolação da sentença (art.º 47.º, n.º 1), em conformidade com o que se estabelece no art.º 46.º, n.º 1.»⁵⁹

A interpretação que estes Autores fazem da norma orientam-na para os processos de insolvência de pessoas coletivas. No entanto, o regime aqui contido não se encontra circunscrito a tais entidades. Da letra da lei não resulta que apenas as dívidas contraídas pela prática de atos de liquidação de bens apreendidos para a massa insolvente de uma pessoa coletiva é que constituam dívidas da massa. De modo que, constituindo-se tais dívidas (designadamente, fiscais) nos processos de insolvência de pessoas singulares, as mesmas deverão ser pagas precipuamente, à semelhança do que sucede com as dívidas de empresas.

Não obstante o legislador sujeitar a tributação, na esfera jurídica da pessoa singular insolvente, a mais-valia resultante da alienação onerosa do bem imóvel, aquele ato não é praticado pelo próprio insolvente (sendo, aliás, ineficaz em relação à massa insolvente, por força do disposto no n.º 6 do artigo 81.º do CIRE), mas sim pelo administrador de insolvência, no âmbito das operações de liquidação ativo. É a própria lei, à luz do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, que responsabiliza a massa insolvente pelo pagamento de dívidas resultantes de atos de liquidação dos bens para ela apreendidos. Considerando que a norma não exclui as dívidas tributárias e não circunscreve os seus efeitos à insolvência de pessoas coletivas, entendemos que a eventual mais-valia gerada na sequência de um ato de liquidação de um bem imóvel apreendido para a massa insolvente não deve merecer um tratamento jurídico distinto daquele que se encontra previsto neste normativo legal. Esta foi a posição assumida no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 02-07-2015, proferido no processo n.º 8729/12.4TBVNG-G.P1⁶⁰, o qual refere que

«(...) se a venda de um prédio dá origem a mais-valias, está-se perante um facto tributário que dá origem a uma obrigação fiscal que nenhuma norma do CIRE ou de outro diploma legal isenta de tributação. Sendo aquele acto praticado pelo AI no decurso da sua administração, mais precisamente no decurso da liquidação dos bens da massa insolvente, o imposto a que a mais-valia dá lugar, embora da insolvente, deve ser pago por aquela massa

⁵⁹ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Iuris Sociedade Editora, 2009, p. 239.

⁶⁰ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

de bens destinado ao pagamento dessas dívidas (art. 51/1c) do CIRE), isto é, pela massa insolvente.»

Em concordância com este entendimento, sustentam BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL que

«(...) é característica dos patrimónios autónomos a sua responsabilidade por dívidas próprias. Consequentemente, uma vez que o bem alienado é parte integrante da massa falida, a dívida tributária a que deu origem deverá ser satisfeita por bens pertencentes à massa insolvente, ao abrigo do disposto no art. 51.º, n.º 1, alínea c), do CIRE. Se assim não fosse, estar-se-ia a contrariar a própria aceção de património autónomo e a desvirtuá-la de qualquer conteúdo e utilidade.»⁶¹

Porque a dívida de imposto nasce com o ato de liquidação de bens, ela constitui uma dívida da própria massa insolvente, a qual deverá ser suportada pelo acervo de bens que a constituem. O mesmo não sucederá relativamente aos rendimentos que o insolvente eventualmente aufera pelo exercício do seu trabalho, na pendência do processo de insolvência, na medida em que, não se tratando de qualquer ato de administração, liquidação e partilha da massa, não se subsume ao estatuído na norma.

A solução preconizada relativamente à questão das mais-valias resultantes da alienação onerosa de bens imóveis apreendidos para a massa insolvente, no caso das pessoas singulares, parece resultar daquela que foi a posição assumida pela jurisprudência dos Tribunais superiores relativamente às dívidas de IMI, que se constituam na pendência do processo de insolvência. Como sumariado no citado Acórdão do STA, de 06-03-2014, no processo n.º 01024/12:

«VIII – Conclui-se que a questão essencial nos presentes autos, atentas as particularidades do processo de insolvência, não é a de quem é o sujeito passivo do imposto mas antes a quem deve ser exigido o pagamento do tributo. E, a nosso ver é legal e justo que seja exigível à massa insolvente o pagamento do imposto se o IMI em causa se reportar a período posterior à apreensão do bem à sua ordem, sendo no entanto indiscutível que pelo IMI referente a imóvel da insolvente liquidado por referência a período anterior à declaração de insolvência será responsável a insolvente.

IX – Acresce, finalmente, referir as razões de capacidade contributiva que cremos substanciam, também, a razão de ser da substituição da obrigação de pagamento do IMI, no caso concreto, pois que alguém que está desaposado do prédio e insolvente, obviamente,

⁶¹ BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL, A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente, ob. cit., p. 12.

não tem a necessária capacidade contributiva essencial para o preenchimento do conceito de sujeito passivo de imposto na sua plenitude (integrando a obrigação de pagamento do tributo).»

Como se defende neste aresto, «(...) não está em causa saber se o facto tributário se verifica, mas tão só saber quem deve efectuar o pagamento do imposto. Se aquele que figura ainda como proprietário no registo predial. Se a massa insolvente que tem a seu favor o registo da apreensão do bem.» Na verdade, porque o IMI incide, em regra, sobre os proprietários dos prédios (cf. n.º 1 do artigo 8.º do Código do IMI⁶²), o sujeito passivo do imposto é o insolvente, até que ocorra a efetiva transmissão dos bens para um terceiro.⁶³ Todavia, admite aquele acórdão que, pelo facto de o insolvente se encontrar privado da fruição efetiva do imóvel «(não por livre vontade, mas por lhe ter sido apreendido o bem para a massa insolvente), (...) é possível configurar a responsabilidade pelo imposto como podendo excepcionalmente não coincidir com a do sujeito passivo ocorrendo como que uma substituição tributária atípica.»

Esta solução jurídica assenta no facto de o IMI tributar a capacidade contributiva evidenciada através do património, sendo, pois, defensável que, encontrando-se o insolvente efetivamente desapossado do bem que é objeto de tributação, sobre ele não recaia a obrigação de pagamento do imposto. No que respeita à mais-valia, o rendimento encontra-se diretamente relacionado com a alienação de um bem imóvel relativamente ao qual o insolvente também não tem qualquer poder de disposição. Nessa medida, não obstante se tratar da tributação de um rendimento e não do património do devedor, aquele acréscimo patrimonial não deixa de estar associado ao ato de liquidação de um bem imóvel apreendido para a massa insolvente, podendo, pois, ser-lhe aplicáveis as considerações tecidas pela citada jurisprudência do STA.

Acresce referir que a capacidade contributiva que subjaz à tributação através dos impostos impõe, sempre, uma disponibilização, por parte do sujeito passivo, de meios financeiros para suportar o pagamento do imposto que se mostre devido. Como demonstrámos *supra*, nos processos de insolvência de pessoas singulares, o legislador apenas confere ao

⁶² Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

⁶³ Esta é a posição assumida pela AT na Circular n.º 10/2015, de 09 de Setembro de 2015, onde expressamente se defende que «Apesar de se reconhecer que a declaração de insolvência não tem por efeito qualquer transmissão dos bens da pessoa coletiva insolvente para a respetiva massa insolvente e, como tal, o sujeito passivo do IMI e do Imposto do Selo (verba 28 da TGIS) continua a ser a pessoa coletiva insolvente, a sentença que declara a insolvência decreta a apreensão dos bens do insolvente e a sua entrega imediata ao administrador da insolvência (artigos 149.º e 150.º do CIRE), ficando os representantes da pessoa coletiva insolvente imediatamente privados dos poderes de administração e de disposição sobre esses bens, que passam a ser exercidos pelo administrador da insolvência (n.º 1 do artigo 81.º do CIRE).» Em conformidade, relativamente às dívidas de IMI e de Imposto do Selo, cujo facto tributário ocorra em data posterior à declaração de insolvência, o pagamento será exigido, não ao insolvente, mas sim à massa insolvente, por força do disposto no artigo 51.º do CIRE.

insolvente o direito a dispor de determinados rendimentos que sejam razoavelmente necessários para o sustento minimamente digno do devedor e do seu agregado familiar, para o exercício da sua atividade profissional e para outras despesas ressalvadas pelo juiz, como resulta do n.º 3 do artigo 239.º do CIRE. Exigir ao devedor insolvente que suportasse financeiramente o imposto resultante da mais-valia realizada com a alienação de um bem imóvel, de cujo valor de venda já não tem quaisquer poderes de disposição por este ter ingressado na massa insolvente, implicaria subtrair ao acervo de rendimentos do insolvente – que o legislador reputou como de mínimo indispensável – uma parte substancial, se não a totalidade, colocando em perigo a sua própria subsistência. Uma tal solução jurídica conduziria a uma incoerência do próprio regime da exoneração do passivo restante, o qual preconiza a reabilitação económica (o “*fresh start*”) das pessoas singulares insolventes. Porque o incremento patrimonial que é objeto de tributação (em substituição do bem imóvel alienado), embora ingressando na esfera jurídica patrimonial do sujeito passivo (que justifica a sua posição de sujeito passivo), reverte para a massa insolvente, tal traduz-se numa privação da capacidade de exercício ou de atuação jurídica relativamente à capacidade contributiva que, *de jure*, ingressou na sua esfera jurídica e, por conseguinte, da capacidade para ser ele próprio, o devedor insolvente, a suportar o pagamento do imposto.

À luz destes considerandos, a massa insolvente não se assumirá como o contribuinte direto, aquele relativamente ao qual se verificam os pressupostos do facto tributário, aproximando-se da figura do substituto tributário, definido por ANA PAULA DOURADO como «(...) o sujeito passivo que, por imposição da lei, está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte (V. Art. 20.º n.º 1 da LGT).»⁶⁴, sendo representado pelo administrador de insolvência. A responsabilidade da massa insolvente, como substituto tributário, resulta da leitura que fazemos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, admitindo a existência de uma norma de incidência tributária enxertada no próprio CIRE, cuja aplicação não deve ser olvidada.

Do que resulta que, ocorrendo a alienação onerosa de um bem imóvel no âmbito de um processo de insolvência, e até à recente alteração legislativa introduzida no artigo 268.º do CIRE, a mais-valia preenchia os pressupostos de incidência constantes da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, consubstanciando um rendimento sujeito a tributação. Tal rendimento devia ser declarado pelo insolvente, conjuntamente com os demais rendimentos auferidos, em obediência ao disposto no n.º 1 do artigo 57.º do Código do IRS, sob pena de

⁶⁴ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 72.

incorrer numa infração tributária. O pagamento do imposto que se mostrasse devido, em resultado da referida mais-valia tributável, constituiria, no entanto, um encargo da massa insolvente, à luz do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, por consubstanciar uma dívida resultante de um ato de liquidação, pelo administrador de insolvência, de um bem que integra a massa insolvente.

7. O enquadramento tributário da massa insolvente

Evidenciados os efeitos jurídicos que sobrevêm para o insolvente – sociedade comercial e pessoa singular – da declaração de insolvência e, não obstante o atual CIRE isentar de tributação determinados rendimentos do insolvente, sempre que for aprovada a liquidação do seu ativo, importa observar qual o enquadramento jurídico da massa insolvente, à luz do direito tributário.

A lei tributária admite que determinados entes de facto, desprovidos de personalidade jurídica, sejam sujeitos de relações jurídicas tributárias. Tal resulta, desde logo, do conceito amplo de sujeito passivo, consignado no n.º 3 do artigo 18.º da LGT, o qual abrange, não só as pessoas singulares e coletivas – entidades a que é atribuída personalidade jurídica, nos termos da lei civil –, mas também os patrimónios ou organizações de facto ou de direito que, nos termos da lei, se encontrem obrigados ao cumprimento de uma prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável tributário. Daqui resulta que, para efeitos tributários, não existe uma necessária coincidência entre a personalidade jurídica e a personalidade tributária, na medida em que, traduzindo-se aquela na aptidão para ser titular autónomo de relações jurídicas⁶⁵, esta manifesta-se pela suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias.

A atribuição de personalidade tributária a determinados entes de facto resulta, na esteira do que defende SOARES MARTÍNEZ, do «princípio da *base económica*, e *não jurídica*, das *situações tributárias*, dos *pressupostos tributários*.»⁶⁶ Segundo este Autor, «Onde quer que o Direito Fiscal depare com um ente individualizável, do ponto de vista da sua atividade económica, aí reconhece uma base personalizável, desde que a personalização seja exigida pelo sentido teleológico da *ordem tributária*.»⁶⁷ A relevância jurídico-tributária dos entes de facto

⁶⁵ CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, ob. cit., p. 191.

⁶⁶ PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 7ª Edição revista e actualizada, Coimbra, Almedina, 1993, p. 223.

⁶⁷ Idem, *ibidem*.

assenta, por conseguinte, numa impossibilidade de tributação direta de rendimentos que, a consentir-se, revelaria uma fragilidade do sistema tributário, admitindo a subtração de determinados proveitos às regras de incidência do imposto. Defende ANA PAULA DOURADO que «A densificação legal deste conceito [de sujeito passivo], em cada código de imposto ou lei procedimental, deve ser o mais ampla possível para atingir os sujeitos que se encontrem na mesma situação material, de modo a evitar comportamentos elisivos ou abusivos.»⁶⁸

O regime de tributação de rendimentos dos entes de facto consta do artigo 2.º do Código do IRC. Os pressupostos de incidência, em sede de IRC, são de natureza objetiva (a obtenção de rendimentos), subjetiva (por um dos sujeitos passivos qualificados como tal pelo legislador) e temporal (em determinado período de tributação). Para além dos sujeitos passivos expressamente enunciados na lei (sociedades comerciais, sociedades civis, cooperativas, entre outros), também se consideram sujeitos passivos de IRC aqueles que obedeçam cumulativamente aos seguintes requisitos: sejam entidades sem personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis, nem em IRS, nem em IRC, diretamente na titularidade de pessoas singulares e coletivas, como se encontra previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC. Como referem F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos⁶⁹ a

«Condição indispensável para a inclusão nesta alínea é que os rendimentos dessas entidades não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou em imposto sobre as pessoas colectivas directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas.»

Pode ler-se no ponto 3 do preâmbulo do Código do IRC que «(...) consideram-se passíveis de imposto determinados entes de facto, quando razões de ordem técnica ou outras tornem particularmente difícil uma tributação individualizada, evitando-se que a existência de tributação ou o imposto aplicável fiquem dependentes da regularidade do processo de formação dos entes colectivos.» Existe, por conseguinte, um efeito de atracção, para o IRC, de determinados entes de facto, sem personalidade jurídica, tendo em vista a tributação dos seus rendimentos, apenas e na medida em que tais rendimentos, auferidos por sujeitos individuais ou coletivos, não sejam tributáveis diretamente na sua esfera. Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRC, «Consideram-se incluídas na alínea b) do n.º 1,

⁶⁸ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal Lições*, ob. cit., p. 70.

⁶⁹ F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Código do IRC Anotado e Comentado*, Lisboa, Rei dos Livros, 1989, p. 89.

designadamente, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.» A utilização pelo legislador do termo “*designadamente*” pretende assegurar que, qualquer que seja a modalidade adotada pelos contribuintes, desde que não tributável diretamente na esfera do seu titular, a entidade será abrangida pelas regras de incidência do Código do IRC, assim obstando à evasão fiscal, no que respeita à tributação de rendimentos.

Observadas as motivações da lei fiscal, para efeitos da tributação autónoma dos rendimentos dos entes de facto, entendemos não existirem razões legais para a autonomização da massa insolvente relativamente ao devedor insolvente, na medida em que tal autonomização é justificada pelo legislador com vista à tributação de rendimentos. A solução normativa implementada pela lei fiscal no Código do IRC não nos parece abranger as situações em que se constitua uma massa insolvente, ainda que estejamos perante um património autónomo, cuja tributação é, em abstrato, admissível pela lei fiscal. Refere ALBERTO XAVIER que, no âmbito do direito tributário,

«o que imprime a separação ou autonomia, ao património em causa, não é a sua afectação especial, nem carácter separado da sua administração, nem a sua sujeição a um dado regime de responsabilidade por dívidas, mas o facto de a lei submeter uma massa de bens e direitos a um tratamento fiscal unitário.»⁷⁰

Como demonstrámos, a declaração de insolvência não extingue o próprio insolvente (singular ou coletivo), o qual conserva, nos termos da lei, a sua subjetividade jurídica para efeitos tributários. Consequentemente, não havendo extinção do insolvente, os eventuais factos geradores da obrigação do imposto que emergirem após a declaração de insolvência serão imputáveis ao próprio devedor insolvente, falecendo, assim, um dos argumentos da lei fiscal para a tributação dos “entes de facto”, qual seja, o da impossibilidade ou especial dificuldade em tributar o próprio titular dos rendimentos.⁷¹ Ocorrendo factos subsumíveis a normas de

⁷⁰ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional – Tributação das operações internacionais*, Coimbra, Almedina, 1993, p. 279.

⁷¹ Este exemplo é mais evidente no que respeita à tributação das heranças jacentes. O legislador tributário qualifica como um sujeito passivo de IRC a herança jacente, em resultado da necessidade de proceder à sua tributação, uma vez que são desconhecidos os titulares das relações compreendidas na massa hereditária, não sendo, pois, possível a tributação na esfera jurídica de cada um dos hipotéticos sucessores. Tal não sucede, todavia, relativamente à herança indivisa, uma vez que são já conhecidos os sucessores que concorrem aos bens da herança, incidindo a tributação sobre cada um dos herdeiros, com respeito pela sua quota-ideal. A lei tributária não qualifica, pois, a herança indivisa como um sujeito passivo de IRC (ou de IRS), ao contrário do que sucede com a herança jacente. Destarte, havendo bens e rendimentos imputáveis à herança indivisa, a lei exige o seu englobamento na declaração

incidência tributária objetivas e a menos que o legislador expressamente consigne o seu afastamento, em razão da insolvência do devedor, tais factos serão imputáveis ao insolvente, não existindo fundamento legal para a autonomização jurídica tributária da massa insolvente.

A posição que acolhemos não significa que a massa insolvente não possa ser um sujeito passivo de imposto, à luz do conceito acolhido pelo legislador tributário no n.º 3 do artigo 18.º da LGT. Sujeito passivo do imposto não é só o próprio obrigado tributário, definido por SALDANHA SANCHES como «(...) aquele que suporta um imposto que por si é devido por motivo da sua própria capacidade contributiva»⁷². A lei estende este conceito, quer aos substitutos tributários⁷³ (cf. artigo 20.º da LGT), quer aos responsáveis tributários⁷⁴ (cf. artigo 22º da LGT), nas situações expressamente identificadas na lei. Assim o admitiu expressamente o citado Acórdão do STA de 06-03-2014 (processo n.º 01024/12), nos seguintes termos:

«Que a massa insolvente pode até ser sujeito passivo de imposto não oferece dúvidas desde logo porque desde há muito o admite a doutrina (vide Estudos de Direito Financeiro Da Personalidade Tributária 1953 Pedro Soares Martínez fls. 315 e segs) quer a Lei Geral Tributária no seu artº 18º nº 3 ao referir-se a património e cuja noção legal de sujeito passivo é proposta na anotação 8 ao referido preceito na LGT Anotada e Comentada de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, onde se refere que “O chamado pela lei *contribuinte directo* nada mais é do que o sujeito dotado de capacidade contributiva que preenche os pressupostos do tipo legal de imposto é ele neste sentido o *verdadeiro sujeito passivo*”.»

A massa insolvente será, desde logo e por força do disposto no artigo 51.º do CIRE, convocada para satisfazer as dívidas tributárias contraídas após a declaração de insolvência do devedor, admitindo-se a sua responsabilidade pelo pagamento do imposto. O entendimento sufragado naquele acórdão qualifica a sujeição da massa insolvente ao dever de pagamento do imposto como uma situação de «substituição tributária atípica», ao referir que

de rendimentos a apresentar por cada um dos herdeiros, para efeitos de tributação, como resulta do disposto no artigo 64.º do Código do IRS.

⁷² J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 253.

⁷³ Como defende SALDANHA SANCHES (*Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 268), através do mecanismo de substituição tributária, «o procedimento de entrega da quantia em dívida está a cargo de um obrigado fiscal que não é o titular do rendimento ou de outro facto tributário em que consiste o objecto do imposto.»

⁷⁴ Segundo SOARES MARTÍNEZ (*Direito Fiscal*, ob. cit., p. 251), «(...) a *responsabilidade tributária* é uma figura que só se desenha numa fase patológica do desenvolvimento da relação jurídica do imposto. O *responsável tributário* é chamado ao pagamento do imposto porque o *devedor originário* (incluindo, para tais efeitos, o *substituto*), o não pagou oportunamente (...)»

«(...) é possível configurar a responsabilidade pelo imposto como podendo excepcionalmente não coincidir com a do sujeito passivo ocorrendo como que uma substituição tributária atípica. Esta interpretação decorre da conjugação das regras de incidência do imposto com as das consequências legais da declaração de insolvência que nos conduzem aos conceitos de administrador dos próprios bens, proprietário pleno e de capacidade tributária.».

Esta sua autonomização será mais evidente nos processos de insolvência das pessoas singulares, na medida em que, como evidenciámos *supra*, quer o próprio devedor insolvente, quer a massa insolvente, podem ser corresponsabilizados pelo pagamento de determinadas dívidas tributárias constituídas na pendência do processo.

PARTE II - AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA

1. As obrigações tributárias no contexto da insolvência

Clarificada a sujeição tributária do insolvente e a responsabilidade tributária da massa insolvente pelas dívidas tributárias que a ela respeitem, importa observar sobre quem recai o cumprimento das obrigações tributárias, perante uma situação de insolvência do devedor. O conceito de obrigação tributária não se limita ao dever de pagamento do imposto que se mostre devido, que o legislador qualifica como a principal obrigação do sujeito passivo (cf. n.º 1 do artigo 31.º da LGT). O objeto da relação jurídica tributária abrange, igualmente, todo o complexo de deveres acessórios que se impõem com vista ao apuramento da dívida de imposto. Tais deveres, fundados no princípio de colaboração recíproco entre a administração tributária e o sujeito passivo a que alude o artigo 59.º da LGT, integram, segundo SALDANHA SANCHES, a «relação jurídica fiscal»⁷⁵ (por contraposição à mera «relação obrigacional fiscal» em que se traduz a obrigação de imposto), afigurando-se como «necessários para a determinação e a verificação administrativa da dívida fiscal e que recairão, total ou parcialmente, sobre o sujeito originário do imposto.»⁷⁶

1.1 A insolvência de pessoas singulares

Tratando-se da insolvência de pessoa singular, sobre o insolvente impende o dever de cumprimento da obrigação tributária principal de pagamento do imposto, relativamente aos rendimentos que eventualmente venha a auferir na pendência do processo de insolvência. Todavia, era admissível uma corresponsabilização da massa insolvente, no que concerne aos rendimentos de mais-valias provenientes da alienação de bens apreendidos para a massa insolvente, tributáveis antes das alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 2018.

Para além da obrigação principal de pagamento dos impostos, incide sobre os sujeitos passivos todo um conjunto de obrigações tributárias acessórios, tendentes ao apuramento do imposto a pagar, como resulta do disposto no n.º 2 do artigo 31.º da LGT. O Código do IRS impõe, no seu artigo 57.º, um dever de declaração à administração tributária de todos os

⁷⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 254.

⁷⁶ Idem, ibidem.

rendimentos auferidos no ano anterior. O administrador de insolvência não se substitui ao insolvente no cumprimento das obrigações tributárias, à semelhança do que pode suceder relativamente às pessoas coletivas, caso a administração seja conferida ao próprio devedor, como resulta do regime instituído no artigo 65.º do CIRE. Como apontou SARA VEIGA DIAS,

«(...) há nos processos falimentares de pessoas singulares uma relação de menor proximidade, um menor “embrenhamento”, entre o Administrador de Insolvência e o insolvente, já que este não assume, na insolvência de pessoas singulares, a representação do insolvente nos mesmos termos em que o faz na insolvência de pessoas colectivas. O insolvente singular, apesar de impedido de onerar/vender os seus bens, deverá continuar a cumprir pessoalmente com as suas obrigações.»⁷⁷

Foi também esta a posição acolhida no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, datado de 02-07-2015, proferido no âmbito do processo n.º 8729/12.4TBVNG-G, acima indicado, segundo o qual «A insolvente, como pessoa singular que é, está obrigada a fazer uma declaração de rendimentos para efeitos do imposto respectivo. E nessa declaração de rendimentos tem de declarar os acréscimos patrimoniais por mais-valias», independentemente de ocorrer uma mais-valia que dê origem a tributação. Neste sentido, como também se concluiu no citado Acórdão do STA de 08-03-2017 (processo n.º 01660/15) «(...) o insolvente, pessoa singular e sujeito passivo de IRS, continua obrigado ao cumprimento das suas obrigações tributárias, nomeadamente ao cumprimento das obrigações declarativas, para efeitos de apuramento de rendimento tributável em sede de IRS, como previsto no art. 57.º do CIRS», sob pena de incorrer numa infração tributária por falta de cumprimento da obrigação declarativa. Não obstante poder haver uma corresponsabilização do insolvente e da massa insolvente pelo pagamento do imposto, aquele não deixa de se encontrar obrigado ao cumprimento das obrigações tributárias declarativas, com vista a determinar o *quantum* de imposto a pagar, por força do disposto no artigo 57.º do Código do IRS.

No que respeita aos demais tributos, cujo facto gerador ocorra na vigência do processo de insolvência (nomeadamente, dos impostos sobre o património, tributáveis em sede de IMI e de IUC), é a própria massa insolvente a responsável pelo seu pagamento, na medida da afetação dos bens do insolvente à satisfação dos credores, *ex vi* dos artigos 51.º e 172.º do CIRE.

Admitimos como exceção a este regime os casos de aprovação de um plano de pagamentos aos credores, previsto nos artigos 249.º e seguintes do CIRE para pessoas

⁷⁷ SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, O crédito tributário e as obrigações fiscais no processo de insolvência, ob. cit., p. 121.

singulares, porquanto, sendo encerrado o processo de insolvência com o trânsito em julgado da sentença de homologação do plano, não haverá lugar à apreensão de bens do devedor (cf. n.º 1 e 4 do artigo 259.º do CIRE). Não ficando o insolvente privado dos poderes de administração e disposição do seu património, sobre ele continuará a impender a responsabilidade pelo pagamento de quaisquer impostos.

1.2 A insolvência de pessoas coletivas

Para além de a declaração de insolvência não consubstanciar, *per se*, uma causa extintiva das sociedades comerciais, constatamos que aquele momento processual é incipiente para compreender qual o desfecho do processo de insolvência – se o encerramento do estabelecimento do devedor, se a tentativa da sua recuperação económica. Ocorrendo quaisquer factos tributários num momento ulterior à declaração de insolvência, importa compreender qual a resposta encontrada pelo legislador, no que concerne à repartição da responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias.

1.2.1 O artigo 65.º do CIRE na sua versão inicial

O CIRE não continha, na sua versão inicial, qualquer preceito legal que regulamentasse, expressamente, a matéria do cumprimento das obrigações tributárias, o que suscitava dúvidas sobre se tal seria uma incumbência do próprio insolvente ou do administrador de insolvência, quando lhe fosse conferida a administração da massa insolvente (o que constituirá a regra nos processos de insolvência).

Desde logo, os preceitos relativos ao administrador de insolvência, constantes dos artigos 52.º a 65.º do CIRE, não continham qualquer menção específica relativamente ao cumprimento de obrigações tributárias em nome do devedor, consignando, apenas, o artigo 65.º do CIRE que «O disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor.» Defendiam CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, em anotação à redação inicial deste preceito, que

«(...) uma vez que é o administrador de insolvência o possuidor dos livros e, sobretudo, quem assegura a gestão da massa insolvente, sem qualquer intervenção ou, sequer, poder limitador

do devedor (...) não se vê como pudesse a obrigação de apresentação e depósitos de contas, a que se refere este art.º 65.º, recair sobre outrem que não o administrador.»⁷⁸

Segundo estes Autores, a única exceção a esta atribuição ao administrador de insolvência dos deveres de elaboração e depósito das contas seriam os casos em que fosse conferida a administração da massa insolvente ao devedor (cf. artigos 223.º a 229.º do CIRE). A leitura do disposto no artigo 65.º do CIRE não parecia, pois, abranger as obrigações tributárias.

Posição distinta era assumida pela AT, a qual extrairia, da leitura conjugada do artigo 65.º do CIRE com os artigos 117.º a 125.º do Código do IRC, a possibilidade de responsabilização do administrador de insolvência pelo cumprimento das obrigações declarativas em sede de IRC. Pode ler-se nas instruções administrativas, emanadas através da Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro de 2010⁷⁹ (revogada pela Circular n.º 10/2015 a que já aludimos), que a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações declarativas previstas no Código do IRC caberia ao administrador de insolvência (*vide* ponto 9 do Capítulo II, relativo às obrigações em sede de IRC).

Não sendo isenta de dúvidas a interpretação veiculada pela AT e colidindo com a posição dos administradores de insolvência, o vazio regulamentar em matéria de responsabilidade pelo cumprimento de obrigações fiscais reclamava uma alteração legislativa que viesse a clarificar este regime.

1.2.2 O artigo 65.º do CIRE na redação introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril

Não tendo a lei tributária acautelado, devidamente, o regime da responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, no contexto da insolvência, veio o legislador a fazê-lo através da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, com a introdução de alterações, nomeadamente, aos artigos 59.º e 65.º do CIRE. No primeiro destes artigos, passou a estabelecer-se, no seu n.º 4, que «A responsabilidade do administrador da insolvência prevista nos números anteriores encontra-se limitada às condutas ou omissões danosas ocorridas após a sua nomeação.» Por sua

⁷⁸ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit. p. 291.

⁷⁹ Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_1_2010.pdf (consulta efetuada em 25-04-2018).

vez, no artigo 65.º do CIRE, epigrafoado de «Contas anuais do devedor», passou a prever-se o seguinte:

- «1 - O disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor.
- 2 - As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.
- 3 - Com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade.
- 4 - Na falta da deliberação referida no número anterior, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.
- 5 - As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação referida no n.º 3 são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores.»

Para além da regulamentação do regime de responsabilidade pelo cumprimento de obrigações tributárias, parece emergir do presente preceito, nomeadamente, do seu n.º 3, uma intenção do legislador em eximir do cumprimento de quaisquer obrigações tributárias as situações em que a assembleia de credores venha a deliberar o encerramento da atividade do estabelecimento do devedor, interpretação que, como veremos, se poderá revelar incompatível com os preceitos legais ínsitos nos códigos tributários nesta matéria.

A solução normativa criada pelo legislador comporta, desde logo, uma importante conclusão. Não obstante o reconhecimento judicial da insolvência do devedor, as obrigações declarativas subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento. A simples declaração judicial de insolvência não representa uma qualquer alteração do regime imposto pela lei tributária em matéria de cumprimento das obrigações principal e acessórias, como resulta do disposto no n.º 2 do artigo 65.º do CIRE.

Sendo esta a regra geral expressamente anunciada, o legislador procurou refletir, ainda, no texto da lei, um conjunto de regras especificamente adequadas aos diferentes desfechos possíveis do processo de insolvência.

O legislador colocou a tónica, não na declaração de insolvência do devedor, mas sim num momento póstumo, da reunião da assembleia de credores para apreciação do relatório elaborado pelo administrador de insolvência, onde é já possível antever, com alguma certeza, qual o desenlace final do processo de insolvência. A deliberação tomada em assembleia de credores é o momento em que, efetivamente, se decide o caminho a tomar no processo de insolvência: se a continuidade da empresa, se o seu encerramento.⁸⁰

Transitoriamente, e enquanto não é votado, em assembleia de credores, o relatório apresentado pelo administrador de insolvência⁸¹, o qual, nos termos do disposto no artigo 155.º do CIRE, deve conter, designadamente, um parecer relativo à possibilidade de manutenção da empresa, a lei estatui que o cumprimento das obrigações tributárias caberá àquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, como resulta do n.º 5 do artigo 65.º do CIRE. De facto, nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE, a sentença judicial que declarar a insolvência deve determinar quem é o responsável pela administração da massa insolvente. Sendo confiada ao próprio devedor, por reunião dos pressupostos previstos no n.º 2 do artigo 224.º do CIRE, àquele competirá assegurar o cumprimento de todas as obrigações, nomeadamente, tributárias. Pelo contrário, sendo expressamente consignado na sentença judicial que é ao administrador de insolvência que é confiada a gestão da massa insolvente, caber-lhe-á, nesse caso, dar cumprimento ao disposto na lei tributária. Esta é a leitura que se extrai do n.º 5 do artigo 65.º do CIRE.

Chegado o momento da assembleia de apreciação do relatório, os credores poderão concluir pela manutenção da empresa ou pelo seu encerramento. No primeiro dos casos, sendo a maioria dos credores favorável à continuidade da exploração da atividade do devedor, estabelece a lei que a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais passa a ser

⁸⁰ A assembleia de credores, com vista à apreciação do relatório elaborado pelo AI, é agendada na sentença de declaração de insolvência, como resulta da alínea n) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE, salvo nos casos em que se prescinda, fundamentadamente, da sua realização. Tal dispensa não é admissível nos casos em que for previsível a apresentação de um plano de insolvência ou em que se determine que a administração da insolvência seja efetuada pelo devedor, como resulta do disposto no n.º 2 daquele preceito. Daqui resulta que, em princípio, os casos de dispensa da realização da assembleia de credores serão aqueles em que o processo de insolvência prossiga para a liquidação do ativo. Caso o juiz entenda dispensar a realização da assembleia de apreciação do relatório, a lei obriga-o, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 36.º, a adequar a marcha processual a tal factualidade, tendo em conta o caso concreto. Pelo que, não obstante não haver lugar à assembleia de apreciação do relatório, porque o processo prosseguirá, em princípio, no sentido da liquidação do ativo, admitimos que tal dispensa poderá produzir os mesmos efeitos jurídicos previstos no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE. Todavia, tal sempre carecerá de uma comunicação do Tribunal à AT, através da qual expressamente se demonstre não existirem evidências no processo que admitam a recuperação do devedor.

⁸¹ Do relatório elaborado pelo administrador da insolvência deverá constar uma análise à atividade do devedor (se ainda existir), bem como as causas da situação de insolvência, apresentando uma proposta que conclua pelo encerramento ou pela manutenção da atividade do devedor, a qual será objeto de apreciação e deliberação pela assembleia de credores.

daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar, como resulta do disposto no n.º 4 do artigo 65.º do CIRE. Note-se que, não obstante se prever a aprovação de um plano de recuperação, com vista à continuidade da atividade pelo insolvente, situação que, em princípio, determinará o encerramento do processo de insolvência (*ex vi* da alínea b) do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE), é possível que ao administrador de insolvência seja atribuída, não só uma função de fiscalização do cumprimento do plano, mas também uma intervenção direta ao nível da prática de determinados atos de gestão da empresa, como decorre do disposto no artigo 220.º do CIRE (designadamente, o controlo dos pagamentos a fornecedores e a trabalhadores, bem como o cumprimento das obrigações tributárias vencidas após a declaração de insolvência). Tal período de fiscalização terá, nos termos do n.º 6 daquele preceito, uma duração máxima de três anos. Haverá, pois, que analisar casuisticamente o conteúdo do plano de recuperação, de modo a compreender a quem foram conferidos os deveres de cumprimento das obrigações tributárias (se ao devedor, se ao administrador de insolvência) para efeitos de apuramento da responsabilidade pelo seu eventual incumprimento.

Pelo contrário, sendo aprovado o encerramento da atividade do estabelecimento do devedor, determina o legislador, no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, que com tal deliberação *“extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade.”* Uma interpretação meramente literal deste preceito legal é, em nossa opinião, suscetível de colidir com o disposto na lei tributária, na medida em que, sendo a deliberação de encerramento do estabelecimento do devedor relevante para efeitos da constatação de que não existe intenção em continuar com a exploração da empresa, aquela não se nos afigura apta a afastar a tributação, caso ocorram factos tributários posteriores, que possam originar a obrigação legal de pagamento do imposto. A redação do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE não parece, pois, acautelar, devidamente, as situações em que, já após a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento do devedor, se verifica a ocorrência de factos com relevância jurídica tributária, que o legislador tributário não pode desprezar. A título exemplificativo, a venda de bens apreendidos para a massa insolvente a terceiros consubstanciará uma transmissão de bens tributável em sede de IVA (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 5 do artigo 28.º do Código do IVA).

A respeito do disposto nesta norma, a AT veio emitir instruções administrativas através da citada Circular n.º 10/2015, onde se pode ler o seguinte:

- «(...) d) A deliberação de encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente, a que se refere o n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, sendo comunicada oficiosamente pelo tribunal, pode ser determinante da cessação de atividade para efeitos fiscais (IRC e IVA), no pressuposto de que a atividade da pessoa coletiva insolvente deixará de ser exercida e que, consequentemente, deixará de lhe ser exigível o cumprimento das obrigações fiscais especificamente emergentes da prossecução normal de uma atividade ;
- e) Todavia, a dispensa integral do cumprimento de obrigações fiscais subseqüentes verificar-se-á apenas nos casos em que estejam já esgotados os ativos da pessoa coletiva insolvente e desde que a liquidação e partilha da massa insolvente não integre atos supervenientes com relevância em termos de incidência tributária;
- f) A inatividade ou a não exploração de estabelecimentos compreendidos na massa insolvente não significa de *per si* a impossibilidade de ocorrência de factos tributários posteriores, nem legitima que tais factos se devam excluir da tributação;»

O entendimento prosseguido pela AT assenta, por um lado, no pressuposto de que a deliberação do encerramento do estabelecimento do devedor corresponderá, em princípio, a uma ausência da prossecução do objeto social da empresa, mas não implica a extinção da pessoa coletiva insolvente, o que resulta, de forma evidente, relativamente às pessoas coletivas, não só das disposições legais previstas no CSC, mas também do próprio CIRE. Admite, pois, a AT a existência de uma nova causa determinante de cessação para efeitos fiscais (em sede de IRC e de IVA), a qual é comunicada oficiosamente pelo tribunal, sem que tal signifique, porém, uma qualquer exclusão das regras de incidência tributária por parte da sociedade insolvente.

A tentativa de compreensão do alcance do legislador nesta matéria, nomeadamente, a intenção derogatória dos preceitos tributários em matéria de incidência do imposto, poderá extrair-se da análise dos trabalhos preparatórios da Lei n.º 16/2012. Pode ler-se na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII (1ª),⁸² a respeito das alterações promovidas aos artigos 59.º e 65.º do CIRE, que

«Com o propósito de afastar algumas dúvidas que têm surgido relativamente ao âmbito de responsabilização que impende sobre os administradores da insolvência no decurso do processo da insolvência, procura-se balizar cabalmente a esfera de responsabilidade destes auxiliares da justiça. Neste quadro, clarifica-se que os administradores da insolvência não podem ser responsabilizados por factos ocorridos antes da declaração da insolvência e, concomitantemente, da sua nomeação (artigo 59.º). Para além disso, explicitam-se as regras

⁸² Disponível em <http://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/s2a/12/01/091S1/2012-01-04/41?pgs=38-153&org=PLC&plcdf=true> (consulta efetuada em 25-04-2018).

de responsabilidade pela prestação de contas do devedor insolvente que disponha de contabilidade organizada (artigos 65.º e 82.º).»

Por outro lado, o Parecer elaborado pela Comissão de Assuntos Constitucionais, Direitos, Liberdades e Garantias da Assembleia da República dá nota de que a sobredita proposta de lei visa «a definição clara do âmbito de responsabilização dos administradores de insolvência no decurso do processo (designadamente afastando a sua responsabilidade por factos ocorridos antes da declaração de insolvência)»⁸³. O Parecer elaborado pela Comissão de Economia e Obras Públicas da Assembleia da República sintetiza, por sua vez, a respeito das alterações aos artigos 59.º e 65.º do CIRE, que:

«Artigo 59.º (responsabilidade) – a responsabilidade do administrador da insolvência está limitada às condutas ou omissões danosas ocorridas após a sua nomeação;

Artigo 65.º (contas anuais do devedor) – as obrigações declarativas relativas às contas anuais subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento;»⁸⁴

Da leitura dos documentos que acompanharam a elaboração da Lei n.º 16/2012 afigura-se-nos que o propósito do legislador foi, neste particular, o de regulamentar o regime de responsabilidade dos administradores de insolvência, procurando balizar, de uma forma mais clara, no texto da lei, as obrigações legais cujo cumprimento lhes poderá ser imputável.

Não parece, por conseguinte, extrair-se uma qualquer intenção derogatória de preceitos de natureza tributária, nomeadamente, em matéria de incidência de impostos, no sentido da equiparação da deliberação de encerramento do estabelecimento do devedor à extinção da pessoa coletiva, para efeitos tributários, o que seria contraditório, não só com o disposto no CSC (como vimos), mas também com as disposições legais tributárias. Para efeitos de IRC,

⁸³ Disponível em

<http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764d554e425130524d5279394562324e31625756756447397a5357357059326c6864476c3259554e7662576c7a633246764c7a63315a574e6a4d7a55304c5451314d6a59744e475a6a4f433034593251784c544a6a5a475178593255334e444a6c596935775a47593d&fich=75ecc354-4526-4fc8-8cd1-2cdd1ce742eb.pdf&Inline=true> (consulta efetuada em 25-04-2018).

⁸⁴ Disponível em

<http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e6b4e46543141765247396a6457316c626e527663306c7561574e7059585270646d46446232317063334e68627938344e4455794d544e6a4f533035597a4d344c545132596a6b744f4441794f5330324e6a466a5a6d4d7a5a6d59354e444d756347526d&fich=845213c9-9c38-46b9-8029-661cfc3ff943.pdf&Inline=true> (consulta efetuada em 25-04-2018).

determina o n.º 5 do artigo 8.º do Código do IRC que a cessação da atividade das sociedades comerciais ocorre na data do encerramento da liquidação. Pelo que uma interpretação meramente literal do disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE corresponderia a uma derrogação deste preceito, o que não parece ter sido a intenção do legislador.

Segundo a nossa leitura, p propósito do legislador terá sido o de contemplar uma nova causa de cessação de atividade que permitisse dispensar as sociedades comerciais insolventes, quando orientadas para a sua extinção, do cumprimento de determinadas obrigações declarativas criadas pelo legislador tributário para os sujeitos passivos que exercessem, com normalidade, a sua atividade. Veja-se que, para além da cessação da atividade emergente da extinção da pessoa coletiva, o próprio legislador tributário já previa situações de cessação oficiosa da atividade, quando fosse evidente o não exercício da mesma pelo sujeito passivo. O n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC determina que

«Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a administração fiscal declarar oficiosamente a cessação de actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer.»

Nestes casos, como resulta do disposto no n.º 7 do artigo 8.º do mesmo Código, a cessação oficiosa não desonera o sujeito passivo do cumprimento das obrigações tributárias, na medida em que não é equiparada à extinção do sujeito passivo do imposto (a que se refere o legislador tributário na alínea a) do n.º 5 do mesmo artigo 8.º). Pelo que, ocorrendo qualquer facto com relevância jurídica tributária, manter-se-ão as obrigações declarativas e de pagamento do imposto que se mostre devido.

Em idêntico sentido, o Código do IVA também consignava, no n.º 2 do seu artigo 34.º, a possibilidade de a AT declarar oficiosamente a cessação de atividade quando fosse manifesto o não exercício de uma atividade pelo sujeito passivo. A inexistência desta disposição legal obrigaria a administração tributária e o sujeito passivo a aguardar pelo decurso do prazo mínimo de 2 anos, referido na alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IVA, para que fosse declarada a cessação da atividade, com todos os inconvenientes daí advindos para ambas as partes.⁸⁵ Na sequência do aditamento do n.º 3 ao artigo 34.º ao Código do IVA, introduzido

⁸⁵ Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IVA que:

«1 - Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se verificada a cessação da atividade exercida pelo sujeito passivo no momento em que ocorra qualquer dos seguintes factos:

pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, a lei passou a prever, expressamente, a possibilidade de cessação oficiosa da atividade por parte da administração tributária, despoletada na sequência da comunicação do tribunal onde corre o processo de insolvência, prevista no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE. Ressalva, no entanto, o legislador que aquela cessação oficiosa não desonera o insolvente do cumprimento das obrigações tributárias nos períodos de imposto em que se verifiquem operações tributárias, em que devam ser efetuadas regularizações ou quando haja lugar ao direito à dedução (cf. parte final do n.º 3 do artigo 34.º Código do IVA).

Admitimos, pois, que a melhor leitura do disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE é a de que o legislador terá pretendido aligeirar as exigências de cumprimento de determinadas obrigações tributárias declarativas, quando é deliberado o encerramento do estabelecimento do devedor, em face da inexistência de operações tributáveis de que resultasse a obrigação de pagamento do imposto. Esta vontade foi intensificada com as alterações introduzidas ao artigo 268.º do CIRE, fazendo estender o alcance da isenção tributária, em sede de IRC, aos rendimentos, ganhos e variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da venda de bens e direitos, quando o processo de insolvência prossiga para a liquidação. Por outro lado, esta nova causa de cessação de atividade obsta à liquidação oficiosa de impostos pela AT, em resultado do incumprimento de obrigações declarativas por parte do insolvente, e a consequente cobrança de tributos que, eventualmente, nem seriam devidos, dada a ausência de quaisquer rendimentos ou operações tributáveis.

Uma interpretação meramente literal do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE inviabilizaria a própria tributação do património apreendido para a massa insolvente, nomeadamente em sede de IMI e de IUC, consubstanciando uma verdadeira norma de exclusão tributária sem paralelo na legislação que regulamenta aqueles impostos. Defendemos, por isso, uma leitura restritiva do preceito, na medida em que, segundo extraímos daquela que terá sido a intenção do

a) Deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de 2 anos consecutivos, caso em que se presumirão transmitidos, nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º, os bens a essa data existentes no activo da empresa; (...)»

Entendeu o legislador que o não exercício, pelo sujeito passivo, de atos determinantes de tributação, durante um período de 2 anos consecutivos, era condição suficiente para se considerar verificada a cessação de atividade. Durante esse período de tempo, porém, e nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 29.º do Código do IVA, o sujeito passivo terá sempre de enviar a respetiva declaração periódica à administração tributária (ainda que “a zeros”, dada a ausência de operações tributáveis). Caso os sujeitos passivos não cumpram com a obrigação de entrega das declarações periódicas de IVA, durante aquele período, independentemente da realização de operações tributáveis, incorrem na prática de contraordenações tributárias. Aquela omissão exige que a administração tributária proceda, não só à liquidação oficiosa dos tributos que se mostrem devidos e à sua cobrança coerciva, em caso de não pagamento voluntário, mas também à instauração dos respetivos processos de contraordenação, com os necessários custos materiais e humanos que acarreta. Tal implica o avolumar de dívidas tributárias, não necessariamente exigíveis, pela inobservância de factos tributários, e o necessário contencioso gracioso ou judicial associado, com vista ao afastamento da responsabilidade pelo pagamento de dívidas liquidadas oficiosamente pela AT.

legislador, este não terá pretendido derogar normas de direito tributário, consignando no CIRE uma norma de não sujeição tributária. O facto de o legislador estipular que as obrigações declarativas e fiscais se extinguem com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento não significa, *per se*, que o devedor insolvente não deva cumprir com tais obrigações, sempre que ocorram factos tributários. Destarte, nos processos de insolvência em que seja aplicável a nova redação do n.º 3 do artigo 65º do CIRE, não se encontra irradiado o dever de cumprimento de obrigações tributárias, designadamente, de obrigações legais de pagamento de impostos e de obrigações declarativas, quando se verifiquem factos abrangidos por normas de incidência de quaisquer tributos, como sucederá com o IMI e com o IUC, e, bem assim, com o IVA a liquidar pelas transmissões de bens ocorridas no âmbito da liquidação do ativo (cf. n.º 5 do artigo 28.º do Código do IVA).

2. Da aplicação no tempo das alterações introduzidas no artigo 65.º do CIRE aos processos de insolvência pendentes

Sendo esta a atual regulamentação jurídica da responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, a qual procurou colmatar um vazio legal em torno do qual se opunham a AT, os insolventes e os administradores de insolvência, importa observar em que medida é possível a aplicação daquele regime aos processos de insolvência que se encontrassem pendentes à data da entrada em vigor das alterações legislativas.

Determina o artigo 6.º da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, no que diz respeito à produção de efeitos das alterações introduzidas, que «A presente lei entra em vigor 30 dias após a data da sua publicação.» O legislador não admite, de forma expressa, que os efeitos das alterações legislativas, nomeadamente, as constantes do disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, retroajam à data em que foram tomadas as deliberações de encerramento da atividade do estabelecimento.

O critério legal para a aplicação das leis no tempo encontra-se definido no artigo 12.º do Cód. Civ.⁸⁶, o qual consigna que o princípio geral da aplicação das leis no tempo é o da sua disposição futura ou da não retroatividade, destinando-se a regular factos que persistam a partir

⁸⁶ Determina este preceito o seguinte:

«1 - A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressaltados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

2 - Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.»

da data da sua entrada em vigor e não factos passados. A consagração do princípio da não retroatividade da lei assenta, desde logo, na necessidade de salvaguardar a certeza e segurança jurídicas e a proteção da confiança dos cidadãos, cujas expectativas poderiam ver-se frustradas através de uma aplicação retrospectiva da lei. Caso subsistam dúvidas quanto à aplicabilidade de determinada norma, haverá que reconduzir a lei nova ao disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Cód. Civ. Socorrendo-nos da síntese formulada no Acórdão n.º 08A1825 do SJT, de 30-09-2008⁸⁷,

«Se a nova regulamentação legal se prende com qualquer facto produtor de certo efeito, tem ela tão só aplicação aos factos novos. Se a nova regulamentação se conexas apenas com o direito, sem referência ao facto que lhe deu origem, então essa lei nova aplicar-se-á às relações jurídicas já constituídas e que subsistam à data da sua entrada em vigor.»

Analisando o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, constatamos que a nova regulamentação legal não se conexas apenas com o direito, sem referência ao facto que lhe deu origem, antes se prende com um facto produtor de certo efeito jurídico. Na verdade, o legislador refere-se expressamente à “*deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento*” como o facto que, a jusante, terá como efeito jurídico a extinção das obrigações fiscais do devedor. Do que resulta que a *lex nova* terá, tão-somente, aplicação aos factos novos, não se aplicando às relações jurídicas já constituídas e que subsistam à data da sua entrada em vigor.

Pese embora defendamos que as alterações introduzidas pelo legislador apenas produzem os seus efeitos relativamente aos factos que ocorram na vigência da lei nova, afiguram-se-nos como inegáveis as vantagens, quer para o sujeito passivo, quer para a AT, em associar a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento do devedor ao efeito de cessação da atividade dos sujeitos passivos (com as ressalvas devidamente assinaladas). Tal será consentido, desde logo, atento o facto de a cessação da atividade, para efeitos de IRC e de IVA, não depender, tão-somente, de um impulso do sujeito passivo nesse sentido, podendo a própria AT fazer cessar oficiosamente a atividade dos sujeitos passivos, quando constate que não está a ser efetivamente exercida qualquer atividade que justifique a sua manutenção.

Em face do estatuído, quer no Código do IRC, quer no Código do IVA, entendemos que a cessação oficiosa da atividade dos sujeitos passivos constituirá, não uma mera faculdade da administração tributária, mas sim um verdadeiro poder-dever que lhe assiste, na medida em que

⁸⁷ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

se procura garantir uma maior correspondência entre a realidade empresarial e o universo de sujeitos e factos que são objeto de tributação. Não havendo operações tributáveis ou rendimentos sujeitos a tributação, a administração tributária pode [*rectius*, deve], por sua iniciativa, declarar a cessação da atividade, quer para efeitos de IRC, quer para efeitos de IVA. É verdade que a inatividade de um determinado sujeito passivo não pode afastar, por si só, a incidência de imposto, na medida em que aquela não representa o fim da sua subsistência jurídica ou a impossibilidade futura de realização de operações tributáveis. O certo é que a sujeição a imposto também não deverá prescindir do pressuposto do exercício de uma atividade económica pelo sujeito passivo, ainda que, no que diz respeito às pessoas coletivas insolventes, tal atividade económica se possa reconduzir às operações de liquidação do ativo (quando tal seja deliberado pela assembleia de credores).

Não sendo admissível a aplicação retroativa da lei, no sentido da produção de efeitos relativamente aos processos de insolvência em que a aprovação da deliberação de encerramento do estabelecimento do devedor tenha ocorrido num momento anterior à entrada em vigor das alterações legislativas promovidas ao artigo 65.º do CIRE, tal não significa que a esse facto não possa ser atribuída relevância jurídica para efeitos da eventual cessação oficiosa da atividade pela AT. Aquela deliberação dos credores, no âmbito do processo de insolvência, poderá, pois, consubstanciar um elemento probatório indiciador do não exercício da atividade pelo sujeito passivo insolvente, constituindo um dos fundamentos legais para que a administração tributária dê cumprimento ao poder-dever de fazer cessar a atividade dos sujeitos passivos, à luz do disposto no n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC e no n.º 2 do artigo 34.º do Código do IVA.

E porque, segundo entendemos, a cessação da atividade, motivada por aplicação do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, não exime, em absoluto, o sujeito passivo insolvente do cumprimento de obrigações tributárias⁸⁸, é nosso entendimento que idênticos efeitos produzirá quando motivada *ex officio* pela administração tributária, com fundamento no não exercício de uma atividade, por constatação de que o sujeito passivo foi declarado insolvente, tendo sido aprovado, pelos credores da insolvência, o encerramento do seu estabelecimento.

A cessação oficiosa da atividade, reportada à data em que foi deliberado o encerramento da atividade do estabelecimento do devedor, não implicará, pois, uma qualquer violação do princípio da certeza e segurança jurídicas e da proteção das legítimas expectativas dos sujeitos passivos insolventes, princípios estes que o legislador terá procurado salvaguardar ao impedir uma aplicação retroativa da lei. Desde logo, porque tal cessação apenas ocorrerá nas situações

⁸⁸ Cujas incumbências serão do administrador de insolvência em representação da massa insolvente.

em que se constate a intenção de não prossecução da atividade pelo insolvente, demonstrada pela vontade soberana dos credores da insolvência nesse sentido. Por outro lado, porque a cessação de atividade promovida nestes termos não é equiparada à extinção da pessoa jurídica, subsistindo a personalidade tributária nos termos acima preconizados até ao encerramento da liquidação. Considerando que o legislador admite a possibilidade de a própria administração tributária fazer cessar a atividade, para efeitos de IRC e de IVA, quando seja evidente que o sujeito passivo não exerce, nem pretende continuar a exercer qualquer atividade da qual resulte a realização de operações tributáveis, entendemos que a deliberação tomada pelos credores da insolvência, no sentido do encerramento da atividade do estabelecimento do devedor, possa relevar como elemento probatório justificativo desta opção pela AT.

3. A responsabilidade tributária dos administradores de insolvência

O objetivo preconizado pelo legislador com a introdução das alterações legislativas aos artigos 59.º e 65.º do CIRE foi o de delinear o conjunto de obrigações tributárias (principal e acessórias) que podem impender sobre o administrador de insolvência, assim cerceando os limites da responsabilidade pelo eventual incumprimento dos seus deveres legais. O administrador de insolvência encontra-se, nos termos do disposto no artigo 59.º do CIRE, sujeito a um regime próprio de responsabilidade relativamente aos danos que, culposamente, causar ao devedor e aos credores no exercício das suas funções. As alterações a este preceito procuram, por conseguinte, balizar temporalmente a sua responsabilidade por atos ocorridos após a sua nomeação (cf. n.º 4 do artigo 59.º).

Subsistem, no entanto, algumas dúvidas quanto à questão da responsabilidade tributária do administrador de insolvência, quer pelo pagamento de determinadas dívidas tributárias, quer pelas omissões verificadas no cumprimento de obrigações declarativas e de pagamento do imposto, quando sancionadas pelo legislador, nos termos estabelecidos no RGIT.

A responsabilidade tributária decorre de uma especial relação que é estabelecida entre o devedor originário (aquele em relação ao qual se verificam os pressupostos ínsitos na norma de incidência tributária) e um terceiro, a quem pode ser exigido o cumprimento da obrigação tributária. ANA PAULA DOURADO classifica o responsável tributário como «o sujeito passivo que violou deveres legais e a quem é exigido, na sequência dessa violação, o pagamento de uma dívida tributária de outrem (sujeito passivo originário) não atempadamente paga (art.

22.º n.º 4 da LGT).»⁸⁹ Como resulta do disposto no n.º 4 do artigo 22.º da LGT, a responsabilidade tributária é, salvo quando a lei expressamente consigne de forma diversa, meramente subsidiária. Significa isto que o credor tributário deverá promover, previamente, a cobrança coerciva da dívida junto do originário devedor e dos responsáveis solidários, só podendo prosseguir contra o responsável subsidiário quando se constate a insuficiência dos bens penhoráveis daqueles sujeitos passivos. A responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se por meio de reversão, no âmbito do processo de execução fiscal, ato que é precedido de audição prévia do revertido (cf. n.º 1 e n.º 4 do artigo 23.º da LGT). O despacho de reversão da dívida contra o responsável subsidiário não depende, todavia, da efetiva excussão do património do devedor originário, mas tão-somente da fundada comprovação da inexistência de bens suficientes para o pagamento da dívida, como decorre da parte final do n.º 2 do artigo 23.º da LGT (o que parece ser evidente no contexto do processo de insolvência). A prática de atos coercivos contra o responsável subsidiário (designadamente, de atos de penhora de bens) exige, sim, um apuramento exato do valor a imputar-lhe, implicando um esgotamento prévio de todo o património do devedor principal.

Porque a imputação da dívida ao responsável subsidiário consubstancia uma verdadeira norma de incidência tributária, a identificação dos obrigados tributários e a delimitação dos pressupostos legais em que pode ocorrer a responsabilidade tributária por dívidas de outrem deve resultar, de uma forma clara, do texto da lei. A tal o impõe o n.º 1 do artigo 8.º da LGT, que sujeita ao princípio da legalidade tributária as normas de incidência tributária, de entre as quais se recorta a definição, quer dos substitutos, quer dos responsáveis tributários.

O administrador de insolvência atua, com maior ou menor extensão, nos atos de gestão da massa insolvente, quer procedendo à liquidação dos seus bens, quer auxiliando o insolvente na sua recuperação judicial. Sendo diversas as funções legais assumidas no processo de insolvência, também a responsabilidade pelo cumprimento de obrigações tributárias poderá assumir contornos distintos consoante os variados desfechos do processo de insolvência.

3.1 A responsabilidade nos casos de liquidação do ativo

Um dos efeitos da declaração de insolvência do devedor é, como decorre do n.º 1 do artigo 81.º do CIRE, o da privação imediata dos poderes de administração e disposição dos bens integrantes da massa insolvente, os quais passam a ser exercidos pelo administrador de

⁸⁹ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, ob. cit., p. 73.

insolvência. Como se extrai expressamente do n.º 4 deste mesmo preceito, o administrador da insolvência assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência. Caso a assembleia de credores opte pelo encerramento do estabelecimento e liquidação do património do devedor, o administrador de insolvência assumirá as vestes de um liquidatário, na medida em que lhe competirá, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 55.º do CIRE, preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente. Para esse efeito, deverá o administrador de insolvência promover a célere alienação dos bens apreendidos para a massa insolvente. Se atendermos à posição que acima preconizamos, no sentido de que a deliberação de encerramento do estabelecimento do devedor não impede, *per se*, a ocorrência de factos tributários, nomeadamente, dos advenientes da liquidação dos bens, entendemos que o administrador de insolvência deverá ser responsável por assegurar o cumprimento das obrigações tributárias inerentes a tais operações, quer sejam de pagamento do imposto, quer declarativas, podendo responder pelo seu incumprimento.

Desde logo, o n.º 3 do artigo 26.º da LGT é expresso no sentido da responsabilizar os liquidatários pela satisfação das dívidas fiscais, em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação de créditos proferida no processo de insolvência (cf. artigo 140.º do CIRE⁹⁰), sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respetivas. Não obstante a utilização da expressão “*liquidatários*” para identificar os destinatários da norma, extrai-se do seu sentido que o objetivo do legislador tributário era o de abranger os liquidatários judiciais intervenientes no contexto do processo de falência ínsito no anterior CPEREF. Considerando a identidade de funções atribuídas aos administradores de insolvência na vigência do CIRE e aos liquidatários judiciais no contexto do CPEREF⁹¹, será consentida uma leitura do preceito que englobe a sua aplicação a estes órgãos da insolvência.

Por outro lado, importa delimitar quais as dívidas tributárias cuja omissão de pagamento poderá determinar a responsabilidade do administrador de insolvência, nos termos da norma. Considerando que a lei efetiva a responsabilidade dos administradores pelo incumprimento da

⁹⁰ Na sentença de graduação de créditos o juiz procede à verificação e graduação de todos os créditos do insolvente, sendo a graduação geral para os bens da massa insolvente e especial para os bens sobre os quais recaiam direitos reais de garantia e privilégios creditórios.

⁹¹ Competia ao liquidatário judicial, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 134.º do CPEREF, no âmbito do processo de falência, «(...) o encargo de preparar o pagamento das dívidas do falido à custa do produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que integram o património dele». Por sua vez, compete ao administrador de insolvência, no processo de insolvência, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 55.º «Preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram;».

sentença de verificação e graduação de créditos, tal responsabilidade deverá delimitar-se aos créditos tributários reclamados e verificados no processo de insolvência, não se incluindo, aí, os créditos tributários vencidos após a declaração de insolvência, os quais por consubstanciarem dívidas da massa insolvente, são dotados de um regime jurídico próprio de pagamento (como veremos melhor na Parte III do nosso estudo, tais dívidas devem ser pagas nas datas de vencimento, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE). Pressuposto do acionamento da responsabilidade pessoal e solidária dos administradores de insolvência é, pois, o incumprimento da sentença judicial que gradue os créditos tributários no processo de insolvência. Compreendemos o regime especialmente gravoso estabelecido na LGT para estes casos, na medida em que se verifica uma desobediência expressa ao comando judicial emergente da sentença proferida no âmbito do processo de insolvência.

Relativamente às dívidas tributárias da massa insolvente⁹², porque não contempladas expressamente na sentença de verificação e graduação de créditos, coloca-se a questão da eventual admissibilidade da aplicação do regime jurídico da responsabilidade tributária subsidiária, previsto no artigo 24.º da LGT, o qual abrange “*os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados*”. Esta questão tem sido um tema controverso, opondo, uma vez mais, os administradores de insolvência e a administração tributária, sendo debatido no seio da doutrina.

CATARINA SERRA defende, no contexto do processo de insolvência de pessoa coletiva dirigido ao encerramento da liquidação do ativo do devedor, não existir qualquer similitude entre as funções exercidas pelo administrador de insolvência e um liquidatário de uma sociedade, que permitam equipará-lo a este e, por maioria de razão, aos gerentes e administradores das sociedades, para efeitos da responsabilidade tributária prevista no artigo 24.º da LGT. Desde logo, e segundo esta Autora, o administrador de insolvência é um órgão processual e funcional da insolvência, cuja atividade se desenvolve em torno da realização de um interesse público, que corresponde «[à] salvaguarda do interesse público do crédito quando, por causa da insolvência, existe o risco de não satisfação ou satisfação incompleta dos direitos dos credores.»⁹³ Pelo contrário, os liquidatários das sociedades corresponderão a órgãos contratuais, que visam a prossecução de interesses meramente privados, quais sejam a

⁹² Desde logo, o IMI devido pelos prédios apreendidos para a massa insolvente, o IUC devido pelos veículos, ou o IVA a liquidar pelas transmissões de bens.

⁹³ CATARINA SERRA, Os créditos tributários e o princípio da igualdade entre os credores, *Direito das Sociedades em Revista*, Vol. 8, Outubro de 2012, Ano 4, Coimbra, Almedina, 2012, p. 85.

satisfação dos direitos dos credores. Assim, sendo díspares os poderes e deveres de cada um destes agentes, não será sustentável acolher a posição da responsabilidade tributária subsidiária do administrador de insolvência, quer à luz do artigo 24.º da LGT (quer do artigo 8º do RGIT).

Em sentido contrário pronunciam-se SUZANA SILVA e MARTA SANTOS, as quais, alertando para a diversidade de funções que o administrador de insolvência pode assumir no processo, concluem que «Nos casos em que actua como administrador de facto, compreende-se que sobre ele possam reverter, a título de responsável subsidiário, as execuções fiscais referentes às dívidas tributárias verificadas após a declaração de insolvência (artigo 172.º CIRE), que por ele não sejam pagas na data dos respectivos vencimentos.»⁹⁴

Sendo distintos os contextos em que atuam o liquidatário da sociedade comercial e o administrador de insolvência que conduza os atos de liquidação do ativo, importa não olvidar, na esteira do que já foi por nós defendido, que a declaração de insolvência não extingue a sociedade, persistindo, ainda que aligeirado, o dever de cumprimento de determinadas obrigações tributárias. Por outro lado, a mera deliberação de encerramento do estabelecimento do devedor não erradica os efeitos das normas de incidência tributárias vigentes no ordenamento jurídico. Pelo que, num cenário de liquidação do ativo, ocorrendo factos a que a lei atribua relevância jurídica tributária e sendo o administrador de insolvência o órgão legalmente responsável pela gestão da massa insolvente (onde necessariamente se incluem as operações de liquidação dos bens), entendemos não poder ser defensável a exclusão da sua responsabilidade, quando não seja dado cumprimento ao dever legal de pagamento das dívidas fiscais emergentes das operações tributáveis no período da sua gestão. Como ensina ANA PAULA DOURADO «É importante perceber que a culpa de que trata este artigo [24.º da LGT] nada tem a ver com um juízo de mérito do gestor mas com uma culpa funcional: cumpriu ou não os deveres tributários e tinha ou não competência legal ou factual para tal.»⁹⁵

Nos termos do disposto nos artigos 46.º e 172º do CIRE, o administrador de insolvência deve proceder ao pagamento das dívidas da massa insolvente, de forma precípua e nas datas dos respetivos vencimentos. Não o fazendo, admitimos que possa ser despoletada a responsabilidade tributária subsidiária, prevista no artigo 24.º da LGT, à semelhança do que se encontra legalmente previsto para os demais administradores das pessoas coletivas. Tal responsabilidade deverá, no entanto, ser limitada às dívidas tributárias contraídas depois da

⁹⁴ SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, p. 21, consultado em https://estudogeral.sib.uc.pt/jspui/bitstream/10316/24784/1/STS_MCS%20insolvencia.pdf (consulta efetuada em 09-05-2018).

⁹⁵ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, ob. cit., p. 79.

declaração de insolvência do devedor. Tratar-se-á, pois, de uma responsabilidade por dívidas de impostos cujo facto gerador tenha sido ulterior à sua nomeação como administrador de insolvência no processo, na medida em que, em princípio, as demais dívidas tributárias deverão ser reclamadas no processo de insolvência e satisfeitas em conformidade com a sentença de verificação e graduação de créditos. Este regime de responsabilidade pelas dívidas da massa insolvente advém do próprio CIRE, o qual delimita a responsabilidade do administrador pelos atos praticados após a sua nomeação (cf. n.º 4 do artigo 59.º do CIRE).

A responsabilidade tributária subsidiária do administrador de insolvência poderá ser acionada, quer nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, tratando-se de dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo, quer nos termos da alínea b) do mesmo preceito, quando o prazo legal de pagamento ou entrega daquelas dívidas tenha terminado no período do exercício do seu cargo. Funcionarão, para efeitos de demonstração da responsabilidade tributária, as regras de repartição do ónus da prova previstas neste preceito. Nos casos da efetivação da responsabilidade tributária, nos termos da alínea a), caberá à administração tributária comprovar que foi por culpa do administrador de insolvência que o património do insolvente se tornou insuficiente para a sua satisfação.⁹⁶ Nas situações da alínea b), deverá o administrador de insolvência demonstrar junto da administração tributária que não lhe foi imputável a falta de pagamento do imposto. Tal poderá advir, a título de exemplo, da inexistência de verbas disponíveis na conta da massa insolvente para proceder ao pagamento dos impostos cujo facto gerador ocorre na pendência do processo de insolvência, gerando situações de incumprimento do dever de pagamento não imputáveis ao próprio insolvente, em razão da perda do poder de disposição e administração daqueles bens. Nesta situação, o administrador de insolvência apenas logrará o afastamento da sua responsabilidade tributária se demonstrar, junto da AT, que, uma vez constatada a insuficiência de bens para pagamento das dívidas da massa insolvente, requereu a extinção do processo de insolvência por insuficiência da massa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 232.º do CIRE. Não obstante o não pagamento da dívida no prazo legal, admitimos ser possível inferir que o administrador de insolvência não incumpriu com os seus deveres profissionais, não lhe devendo ser imputável a falta de pagamento daqueles créditos tributários, falecendo um dos pressupostos da responsabilidade tributária exigido para efeitos do acionamento do artigo 24.º da LGT. Tal assim não será, todavia, nos casos em que, deliberadamente, e não obstante a disponibilidade

⁹⁶ Ónus probatório de difícil execução, se atendermos a que um dos pressupostos da situação de insolvência é a insuficiência de ativos da empresa para a satisfação dos seus passivos.

de verbas na conta da massa insolvente, o administrador de insolvência omita o pagamento de dívidas da massa insolvente, o que, para além de fundamento da sua responsabilidade tributária, poderá originar a sua responsabilidade criminal, quando a lei assim o preveja.⁹⁷

3.2 A responsabilidade nos casos de recuperação judicial do devedor

Cenário distinto observar-se-á nas situações em que o processo de insolvência não caminhe no sentido da liquidação do ativo, mas sim da recuperação judicial do devedor. Reunidos os pressupostos legais constantes dos artigos 223.º e 224.º do CIRE, o juiz poderá determinar que o devedor mantenha as funções de administração e disposição da massa insolvente após a declaração de insolvência (cf. alínea e) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE), no pressuposto da apresentação de um plano de insolvência que preveja a continuidade da exploração da empresa. Todavia, e como decorre do artigo 220.º do CIRE, o plano de recuperação poderá prever, não só que a execução do plano seja fiscalizada pelo administrador da insolvência, mas também que este intervenha ativamente na gestão do devedor, atribuindo-lhe poderes de autorização para a prática de determinados atos pelo devedor. O n.º 4 do artigo 65.º do CIRE veio distribuir a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias neste caso, não cuidando, no entanto, de regulamentar quais as consequências desse incumprimento.

A recente Lei n.º 8/2018, de 2 de março, que aprovou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE), veio, como prenunciado no seu artigo 1.º, definir a responsabilidade por dívidas tributárias dos administradores judiciais e titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo celebrado nos termos do RERE, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de Processo Especial de Revitalização (PER) ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência. Nos termos do disposto no seu artigo 33.º,

«Os administradores judiciais ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo

⁹⁷ Esta foi a posição do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 12-07-2016, no processo n.º 334/12.IIDBRG.G1, no qual, sendo arguido nos autos um administrador de insolvência, se sumariou o seguinte: «Estando em causa a venda de bens móveis apreendidos à ordem do processo de insolvência, sobre a qual o arguido liquidou e recebeu dos compradores, o IVA, venda essa que ocorreu em data posterior à declaração de insolvência, estava o arguido obrigado a declarar e a entregar à autoridade tributária o valor do IVA que liquidou e recebeu dos compradores dos bens vendidos, seja através da declaração periódica apresentada, seja através da declaração imediata de acto isolado, mediante o modelo P2.» (disponível em <http://www.dgsi.pt/>).

celebrado nos termos do RERE, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de PER ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência, são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si, pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo ou depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação.»

O regime jurídico de responsabilidade tributária subsidiária é, em tudo, idêntico ao consagrado na LGT relativo à responsabilidade dos administradores e gerentes das sociedades comerciais, de que acima demos conta. Através de uma análise comparativa deste regime com o disposto no artigo 24.º da LGT, constatamos que o legislador vem, nomeadamente, atribuir responsabilidade aos administradores de insolvência, não só pelas dívidas cujo facto constitutivo se tenha verificado no período do exercício das suas funções (que compreenderá as dívidas geradas após a declaração de insolvência), mas também pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo ou depois deste. Admitimos, não obstante não expressamente referido no texto da lei, que a responsabilidade ali contida ater-se-á, uma vez mais, às dívidas contraídas após a sua nomeação, tal como resulta do n.º 4 do artigo 59.º do CIRE, na medida em que as demais deverão ser reclamadas no processo de insolvência (não obstante a aprovação ulterior de um plano de recuperação).

À semelhança do regime instituído na alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, a lei fez incidir sobre a administração tributária o ónus da prova de que foi por culpa do administrador de insolvência que o património do insolvente se tornou insuficiente para a satisfação das dívidas tributárias.⁹⁸

O legislador procurou, definitivamente, regulamentar o regime da responsabilidade tributária dos administradores de insolvência quando o processo de insolvência caminhe no sentido da recuperação, assemelhando estes órgãos da insolvência aos próprios administradores

⁹⁸ Pode ler-se no Relatório apresentado pelo Ministério das Finanças para o Orçamento do Estado para 2018 que «Proceder-se-á ao afastamento da regra da inversão do ónus da prova, quanto à responsabilidade tributária de novos membros da equipa de gestão de empresas em reestruturação ou insolvência, ou de Administradores Judiciais, em caso de reversão.», disponível em <https://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2018/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2018.pdf> (consulta efetuada em 06-05-2018).

das sociedades, na medida em que lhes sejam conferidos poderes de administração, deixando, todavia, à AT um ónus probatório de difícil execução.

3.3 A responsabilidade civil do administrador de insolvência pelas multas e coimas

No que toca à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, assistimos, durante anos, a uma controvérsia jurisprudencial em torno da conformidade da lei com o texto da Constituição. O n.º 1 do artigo 8º do RGIT prevê, nas alíneas a) e b), uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, emergente do *facto culposo* que lhes é imputável pela situação de insuficiência patrimonial da empresa, refletida no não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido ao seu pagamento quando a sociedade ou pessoa coletiva foi notificada para esse efeito, durante o período de exercício do seu cargo.

O Acórdão do TC n.º 481/2010, de 09-10-2010 (Processo n.º 506/09)⁹⁹, não obstante admitir que a responsabilização dos administradores possa ser considerada como «um instrumento auxiliar de consecução dos objectivos repressivos e preventivos associados às multas e coimas», veio censurar a desconsideração do grau de culpa do administrador na concretização da medida da coima, referindo que «é completamente ignorado aquele *facto* atinente à pessoa do responsável, sendo-lhe aplicado o montante sancionatório que resultara da valoração da conduta de um outro sujeito, devedor originário.» O juízo de inconstitucionalidade do Tribunal assentava, por conseguinte, na violação do princípio constitucional da culpa, da igualdade e da proporcionalidade.

A jurisprudência posterior do TC viria a contrariar aquela posição através do Acórdão do Plenário n.º 437/2011, de 03-10-2011 (Processo n.º 206/10), o qual, alicerçando-se no teor do Acórdão n.º 129/2009, de 12-03-2009 (Processo n.º 649/08) do mesmo Tribunal¹⁰⁰, pugnaria neste sentido:

«O que o artigo 8º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do *facto culposo* que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do

⁹⁹ Ainda que, neste acórdão, o TC tenha formulado um juízo de inconstitucionalidade do disposto no artigo 7.º-A do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro, os acórdãos do mesmo Tribunal n.º 24/2011 de 12-01-2011 (Processo n.º 551/10) e n.º 26/2011 de 12-01-2011 (Processo n.º 207/10) que o sucederam acompanharam aquela apreciação, no que respeita ao disposto no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT (disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>).

¹⁰⁰ Na linha de outros acórdãos, de que é exemplificativo o n.º 150/2009, de 25-03-2009 (Processo n.º 878/08), disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>.

não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

O que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contraordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa colectiva; mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.»

Ultrapassada a questão da inconstitucionalidade da norma, a admissibilidade da responsabilidade civil subsidiária dos administradores pelas coimas aplicáveis às pessoas coletivas, no contexto do processo de insolvência, colide com o entendimento prosseguido pela jurisprudência dos Tribunais administrativos, os quais têm vindo a equiparar a declaração de insolvência da pessoa coletiva à morte do infrator, ao contrário da posição dos Tribunais comuns que admitem a subsistência daquela responsabilidade pelas multas.

É jurisprudência reiterada do STA que a dissolução, por declaração de insolvência, de uma sociedade comercial arguida em processo contraordenacional acarreta a extinção do respetivo procedimento, por dever considerar-se, para esse efeito, equivalente à morte de pessoa física, ou seja, à morte do infrator, nos termos do disposto nos artigos 61º e 62º do RGIT e na alínea a) do n.º 2 do artigo 176º do CPPT. Daí decorrerá, quer a extinção do procedimento contraordenacional, quer a cessação da obrigação do pagamento das coimas e consequente extinção da execução fiscal tendente à sua cobrança coerciva. Pode ler-se no Acórdão do STA de 02-07-2014, proferido no processo n.º 0638/14¹⁰¹ que

«(...) pese embora o diverso enquadramento que sobre esta matéria os tribunais da jurisdição comum têm vindo a adoptar, em face do disposto nos arts. 141º, 146º, n.º 2 e 160º, n.º 2, todos do Código das Sociedades Comerciais, (...) crê-se que a especificidade das relações jurídico-tributárias continua a justificar um diverso enquadramento jurídico quanto ao momento em que se deverá ficcionar «a morte da pessoa colectiva», sendo que neste sentido parece apontar o entendimento legislativo substanciado na Lei nº 16/2012, de 20/4 [diploma que introduziu diversas alterações ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)], nomeadamente em face da redacção introduzida no art. 65.º.»

¹⁰¹ Mais recentemente encontramos os acórdãos do STA, de 23-03-2018, proferido no processo n.º 076/18, e de 28-02-2018, no âmbito do processo n.º 01314/17, disponíveis em <http://www.dgsi.pt/>.

Outro tem sido, todavia, o entendimento dos Tribunais superiores em sede de jurisdição comum, os quais preconizam que a eventual similitude entre a morte física da pessoa singular e a “morte” da pessoa coletiva só ocorre com a efetiva extinção desta e não com a sua dissolução, em que apenas se verifica uma modificação da relação jurídica constituída pelo contrato de sociedade. Porque a declaração de insolvência é uma das causas de dissolução da sociedade, tal não operará, *per se*, a extinção da pessoa coletiva. Em conformidade, admitem estes tribunais que a mera declaração de insolvência da sociedade comercial não é suscetível de determinar o afastamento do dever legal de pagamento de multas, coimas e demais sanções acessórias. Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 17-12-2014, proferido no processo n.º 39/10.8IDCBR-A.C1¹⁰², o qual veio defender, a respeito da condenação de uma sociedade insolvente pelo crime de abuso de confiança fiscal, que

«(...) a “morte” da pessoa colectiva só ocorre com o registo do encerramento da liquidação, não existindo, para efeitos do artigo 127º do Código Penal, qualquer analogia entre a morte de pessoa física e a declaração de insolvência de uma sociedade.

(...)

Daí que a dissolução de uma sociedade comercial, ao contrário do defendido na decisão recorrida, não possa ser equiparada à morte de uma pessoa individual e, nessa medida, não possa igualmente determinar a extinção da sua responsabilidade pelo pagamento da multa por que foi condenada nos presentes autos decorrente de infracção praticada antes dessa dissolução.»

Por outro lado, a respeito da admissibilidade legal da inclusão, na ação de verificação ulterior de créditos apresentada pelo Ministério Público em representação da AT, de um crédito proveniente de coimas respeitantes a infracções praticadas antes da declaração de insolvência e vencidas depois dessa data, veio o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 16-09-2014, proferido no processo n.º 836/12.0TBSTS-C.P1¹⁰³, sumariar o seguinte:

«I – Só a extinção das sociedades comerciais, que ocorre com o registo do encerramento da respectiva liquidação e, no caso de insolvência, com o registo do encerramento do processo após o rateio final, se e quando o mesmo tiver lugar, é equiparável à morte das pessoas singulares, e não a dissolução daquelas sociedades.

II – Assim, enquanto não ocorrer aquela extinção, mantém-se a responsabilidade contraordenacional pelas infracções praticadas anteriormente à referida dissolução e pelo pagamento das coimas e demais sanções acessórias aplicadas.»

¹⁰² Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

¹⁰³ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Em harmonia com o que temos vindo a defender ao longo do nosso estudo, entendemos que a posição sufragada pelos Tribunais comuns é a que se nos afigura mais correta, em termos de coerência do sistema jurídico. Do disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e da alínea a) do n.º 2 do artigo 176.º do CPPT resulta que a morte do autor da infração extingue, quer o procedimento por contraordenação, quer a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das demais sanções acessórias. Relativamente às pessoas singulares não se suscitam quaisquer dúvidas, na medida em que, à luz do disposto no n.º 1 do artigo 68.º do CC, a personalidade cessa com a morte. Todavia, no que às pessoas coletivas diz respeito e sendo-lhes imputável a autoria de infrações contraordenacionais, importa definir qual o momento da sua “morte” ou extinção. Do cotejo da lei e da jurisprudência supracitada parece resultar, como evidenciamos oportunamente, que a sociedade comercial só se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação, correspondendo a declaração de insolvência a uma das causas de dissolução da sociedade previstas na lei. Nesse sentido, aquela declaração judicial não tem a virtualidade de extinguir a sociedade comercial. Pelo que a eventual prática de atos que consubstanciem infrações ao disposto na lei tributária e por ela punidas devem ser objeto do devido sancionamento.

Por outro lado, em harmonia com a interpretação que preconizamos da atual redação do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, a própria deliberação de encerramento do estabelecimento do devedor não tem por efeito o total afastamento de obrigações tributárias vencidas na pendência do processo de insolvência, ainda que este caminhe no sentido da extinção da sociedade.

Porque subsiste, na esfera jurídica do insolvente, o dever de cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, ainda que adequadas à sua condição de insolvente, a inobservância da lei tributária não deverá ser despendida em termos sancionatórios. A nossa leitura do disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT não deverá, por conseguinte, admitir um total afastamento de eventuais infrações tributárias (criminais e contraordenacionais) que sejam praticadas pela sociedade comercial insolvente até ao encerramento da liquidação do ativo. A jurisprudência dos Tribunais administrativos não parece acautelar, quer a eventualidade de recuperação económica do devedor insolvente (a qual, como vimos, em determinados casos pressupõe a declaração de insolvência), quer a possibilidade de, sendo aprovada a liquidação do ativo, se verificarem omissões suscetíveis de violação de disposições legais tributárias, as quais devem ser objeto de sancionamento criminal e contraordenacional.

Neste contexto, não se nos afigura poder ser, de todo, precluída a responsabilidade civil subsidiária do administrador de insolvência pelas multas e coimas aplicáveis à própria sociedade. Para tal, será necessário, não só que a administração do insolvente (em liquidação ou recuperação) seja atribuída ao administrador de insolvência, nos moldes acima exarados, como também que se mostrem preenchidos os pressupostos legais consignados nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.

PARTE III - O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA

1. A aplicação do princípio da *par conditio creditorum* aos créditos tributários

O presente capítulo visa abordar a problemática das repercussões tributárias da declaração de insolvência, no que respeita à cobrança dos créditos tributários. Não pretendemos exaurir a análise das consequências jurídicas que parecem resultar inequivocamente do texto da lei, como sucede com o disposto no artigo 97.º do CIRE que extingue determinados privilégios creditórios do Estado. Debruçar-nos-emos, apenas, sobre algumas soluções jurídicas acolhidas pelo legislador que, a nosso ver, carecem de harmonização, sob pena de assistirmos a uma incongruência no ordenamento jurídico, que pretendemos, com o nosso estudo, contornar.

A lei de insolvência estabelece dois importantes efeitos com reflexos na cobrança de dívidas: por um lado, um ónus de reclamação dos créditos sobre a insolvência por todos os credores; por outro lado, um efeito suspensivo de todas as ações executivas instauradas contra o devedor insolvente. Defende MENEZES LEITÃO que

«(...) a razão de ser do processo de insolvência é a de fazer com que todos os credores do mesmo devedor exerçam os seus direitos no âmbito de um único processo e o façam em condições de igualdade (*par conditio creditorum*), não tendo nenhum credor quaisquer outros privilégios ou garantias, que não aqueles que sejam reconhecidos pelo Direito da Insolvência, e nos precisos termos em que este os reconhece.»¹⁰⁴

O postulado do princípio da *par conditio creditorum* no processo de insolvência visa, como preconiza aquele Autor, salvaguardar a igualdade de todos os credores perante a constatação da insuficiência do património do devedor para a satisfação integral dos seus créditos. Segundo CATARINA SERRA «(...) a *par conditio creditorum* corresponde a uma exigência de “justiça distributiva” – de distribuição do sacrifício, de comunhão no risco (*Risikogemeinshcft*) ou de comunhão de perdas (*Verlustgemeinshcft*).»¹⁰⁵

Sendo aqueles efeitos previstos pela lei da insolvência uma expressão do princípio da *par conditio creditorum* que é característico do processo de insolvência, este desígnio do legislador deverá harmonizar-se com as especificidades dos créditos do Estado.

¹⁰⁴ LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, ob. cit., p. 175.

¹⁰⁵ CATARINA SERRA, *O Regime Português da Insolvência*, 5ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012, p. 57.

Ao contrário das relações de direito privado, em que se concede às partes a possibilidade de livremente fixarem o conteúdo dos contratos, sob a égide do princípio da liberdade contratual (previsto no artigo 405.º do Cód. Civ.), assegurando os seus interesses meramente privatísticos através da constituição de garantias em caso de incumprimento, a relação jurídica tributária emerge diretamente da lei, não se encontrando subordinada à vontade dos seus intervenientes. O crédito tributário é, pois, resultado de uma obrigação legal, cuja imposição reside num dever geral de contribuição para a satisfação das necessidades financeiras do Estado que a todos se impõe, na medida da respetiva capacidade contributiva. O dever de pagar impostos constitui, na esteira do que defende CASALTA NABAIS, um verdadeiro dever fundamental do cidadão no contexto do estado fiscal contemporâneo. Segundo este Autor,

«(...) a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social.»¹⁰⁶

A cobrança coerciva dos créditos tributários não é, por conseguinte, uma prerrogativa da administração tributária, a qual se encontra, ao invés, obrigada, nos termos da lei e salvo quando desta resulte um comando normativo distinto, a prosseguir com os processos de execução fiscal, não só contra o devedor originário, mas também contra os eventuais responsáveis legais (solidários e subsidiários). Assim o ditam o princípio da legalidade, que atua, simultaneamente, como fundamento e limite da atuação administrativa, sendo o princípio norteador da atividade da administração tributária, incorporado no artigo 55.º da LGT, e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, contemplado do n.º 2 do artigo 30.º da LGT.

É, pois, com respeito pela vigência de tais princípios, que coexistem no ordenamento jurídico português – o da igualdade dos credores e o da legalidade e indisponibilidade tributárias – que procuraremos encontrar uma solução que harmonize a produção dos seus efeitos, sempre que os mesmos se sobreponham.

2. A qualificação dos créditos no processo de insolvência

O CIRE qualifica os créditos e respetivos credores em dois grandes grupos, consoante o seu fundamento seja anterior ou posterior à declaração de insolvência. Tais créditos definem-

¹⁰⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 3ª Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012, p. 185.

se, exclusivamente, por força da localização temporal do seu fundamento, sendo irrelevante, para efeitos de tal classificação, se os mesmos foram ou não reclamados ou verificados no âmbito do processo de insolvência.

Os créditos sobre a insolvência, e correspondentes credores da insolvência, encontram-se retratados no artigo 47.º do CIRE, sendo o seu universo abrangido por todos os créditos cujo fundamento seja anterior à data da declaração de insolvência do devedor. Como referem CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, «A preocupação [do legislador] é a de delimitar quem tem direito a concorrer ao produto da liquidação dos bens do devedor, e em que termos, ou, se for caso disso, quem será destinatário e beneficiário das medidas e prestações fixadas no plano de insolvência.»¹⁰⁷ Daqui parece extrair-se que os créditos reclamáveis e não reclamados nos termos do CIRE (quer através de reclamação de créditos, quer por via da ação de verificação ulterior de créditos) não beneficiarão, no caso da liquidação do ativo, do produto da alienação dos bens da massa insolvente. Por outro lado, nos casos de aprovação de um plano de insolvência, tais créditos também não beneficiarão das garantias oferecidas pelo devedor para efeitos de salvaguarda do seu pagamento. O efeito estabilizador destes créditos parece emergir do regime instituído no artigo 91.º do CIRE, o qual consigna o vencimento imediato de todas as obrigações do insolvente não sujeitas a uma condição suspensiva, o que permite, por outro lado, assegurar a preconizada celeridade no desenrolar do processo de insolvência e na satisfação dos credores.

Tendo em vista o ressarcimento dos créditos sobre a insolvência, o artigo 47.º do CIRE vem estabelecer um ónus de reclamação pelos credores, no processo de insolvência¹⁰⁸, de todos os créditos existentes à data da declaração de insolvência do devedor. Como dá conta MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, tais créditos deverão, por um lado, ser respeitantes a prestações patrimoniais e, por outro lado, ser certos, líquidos e exigíveis¹⁰⁹ (antevendo-se, desde já, difícil compatibilizar a exigibilidade dos créditos, para efeitos da sua reclamação, com o prazo legal admitido na lei tributária para o exercício do direito à liquidação dos impostos). A posterior integração dos diferentes créditos nas classes tipificadas pelo legislador – créditos garantidos,

¹⁰⁷ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit. p. 224.

¹⁰⁸ As reclamações de créditos deverão ser remetidas ao administrador de insolvência, nos termos do disposto no artigo 128.º do CIRE. Não obstante, o CIRE admite, ainda, o reconhecimento de créditos não reclamados, constantes dos elementos contabilísticos do devedor, ou ainda os que advenham ao conhecimento do administrador da insolvência por outra forma, como resulta da parte final do n.º 1 do artigo 129.º.

¹⁰⁹ MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de Direito da Insolvência*, ob.cit., p. 225.

privilegiados, comuns e subordinados¹¹⁰ – releva para efeitos da sua graduação, determinando-se a prevalência de uns sobre outros, de modo a apurar quais é que serão pagos preferencialmente, nos casos em que se constate que a massa insolvente é insuficiente para atender à sua totalidade.

Por sua vez, os créditos sobre a massa insolvente corresponderão a obrigações assumidas no decurso do processo de insolvência, a dívidas contraídas pela massa insolvente, as quais se encontram enumeradas no artigo 51.º do CIRE. As dívidas da massa insolvente são, para além das custas do processo, as dívidas emergentes de atos praticados no processo pelo administrador de insolvência, nomeadamente, pela gestão dos bens apreendidos para a massa insolvente. A expressão ampla utilizada pelo legislador, no n.º 1 daquele preceito (*“para além de outras como tal qualificadas”*), significa que outras dívidas, que não as expressamente enunciadas na norma, poderão ser qualificadas como dívidas da massa insolvente. Como referem CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, o CIRE «institucionalizou o conceito de dívida sobre a massa insolvente, por oposição às dívidas sobre a insolvência, conferindo àquelas uma amplitude muito significativa e estabelecendo a sua prevalência sobre estas (...)»¹¹¹.

A integração dos créditos em qualquer destas categorias tem importantes consequências práticas, na medida em que o CIRE consagra, no n.º 1 do artigo 46.º, a precipuidade no pagamento das dívidas da massa insolvente sobre os demais créditos. As dívidas da massa insolvente (incluindo as que previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo) serão pagas com preferência relativamente aos demais créditos sobre a insolvência, sendo que, como determina o n.º 1 do artigo 172.º do CIRE, o administrador da insolvência deduzirá do acervo de bens que compõem a massa insolvente os bens ou direitos necessários para esse efeito (sem prejuízo do disposto no seu n.º 2). Nos termos do estabelecido no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE, o pagamento das dívidas da massa insolvente tem lugar nas datas dos respetivos vencimentos, qualquer que seja o estado do processo. Quer isto dizer que o administrador de insolvência não tem que aguardar pelo rateio (parcial ou final¹¹²) no âmbito do processo de insolvência para proceder ao seu pagamento.

¹¹⁰ Não cuidaremos, no âmbito do presente estudo, de classificar os créditos tributários à luz das diferentes classes de créditos sobre a insolvência previstos no CIRE.

¹¹¹ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit., p. 731.

¹¹² Cf. artigos 178.º e 182.º do CIRE.

2.1 A integração dos créditos tributários nos créditos sobre a insolvência e sobre a massa insolvente

A lei refere expressamente, no n.º 1 do artigo 47.º do CIRE, que são reclamáveis os créditos cujo “*fundamento seja anterior à data dessa declaração*”. Não se suscitam dúvidas de que os créditos tributários vencidos até à data da declaração de insolvência, e não pagos pelo devedor, serão reclamáveis, nos termos do disposto no CIRE, sendo graduados conjuntamente com os demais créditos. No conceito de créditos sobre a insolvência encontraremos as dívidas por impostos liquidados (ou, como veremos adiante, a liquidar), cujo facto gerador seja anterior à declaração de insolvência do devedor.

Por outro lado, parece relativamente pacífico o entendimento de que as dívidas por impostos contraídas após a declaração de insolvência consubstanciam dívidas da massa insolvente. Para além de CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA¹¹³, cuja posição já acima evidenciámos, também RUI DUARTE MORAIS considera que

«As dívidas de imposto originadas por factos relativos aos bens que integram a massa falida são dívidas da massa insolvente. Apesar de não directamente previstas na enumeração a que procede o art.º 51.º do CIRE, são dívidas emergentes de actos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente. A estas obrigações tributárias geradas na vigência do processo de insolvência aplica-se, pois, o disposto no art.º 172.º do CIRE (...).»¹¹⁴

Tais dívidas podem ser contraídas pelo devedor insolvente, quer o processo de insolvência caminhe no sentido da recuperação, através da aprovação de um plano de recuperação, quer no sentido do encerramento do estabelecimento do devedor, com a consequente liquidação do seu ativo.

No primeiro caso, até que se proceda à homologação do plano de recuperação, o devedor prosseguirá, em princípio, com o normal exercício da sua atividade (ainda que supervisionado pelo administrador de insolvência e pelo próprio Tribunal), da qual resultarão dívidas fiscais (nomeadamente, resultantes da liquidação de IVA pelas operações tributáveis realizadas e da retenção na fonte de IRS dos seus trabalhadores). Porque se vencem após a declaração de insolvência, estas dívidas tributárias integrarão o conceito de dívidas da massa insolvente, cujo

¹¹³ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit., p. 239.

¹¹⁴ RUI DUARTE MORAIS, Os credores tributários no processo de insolvência, *Revista Direito e Justiça*, Vol. XIX, 2005, Tomo II, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, p. 218.

pagamento será feito nas datas dos respetivos vencimentos (cf. n.º 3 do artigo 172.º do CIRE).¹¹⁵ Como resulta do disposto no artigo 219.º do CIRE, antes do encerramento do processo que decorra da aprovação do plano de insolvência, o administrador de insolvência deve providenciar pelo seu pagamento.

No segundo caso, e não obstante a redação do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, entendemos que a declaração de insolvência (ou posterior deliberação de encerramento do estabelecimento) não equivale à extinção da sociedade, a qual só ocorrerá, à luz do estatuído no n.º 3 do artigo 234.º do CIRE, aquando do registo do encerramento do processo após o rateio final, subsistindo, pois, a personalidade tributária até esse momento. Ocorrendo factos a que o legislador atribua relevância jurídica tributária na pendência do processo de insolvência dirigido à liquidação do ativo e consequente extinção do devedor, haverá, necessariamente, que se proceder à liquidação e pagamento dos impostos que se mostrem devidos. De entre o universo de dívidas tributárias aqui abrangidas encontramos, desde logo, os impostos sobre o património – como o IUC e o IMI – os quais consubstanciam encargos da própria massa insolvente, enquanto não se proceder à transferência da sua propriedade, no âmbito da liquidação do ativo.¹¹⁶ A própria alienação, pelo administrador de insolvência, dos bens apreendidos para a massa insolvente poderá consubstanciar um facto tributário sujeito a imposto. Veja-se, a este respeito, o mencionado Acórdão n.º 334/12.1IDBRG.G1 do Tribunal da Relação de Guimarães, de 12-07-2016, o qual defendeu que

«(...) enquanto não se extinguir definitivamente, a empresa insolvente, manter-se-á sujeita ao cumprimento das obrigações fiscais, desde que verificados os demais pressupostos de incidência. Assim, praticando o administrador da insolvente, na forma de venda de bens integrantes desta massa, facto tributário sujeito a IVA, estamos perante um facto dá origem a uma obrigação fiscal, na medida em que nenhuma norma do CIRE ou de outro diploma o isenta de tributação.»

2.2 Os créditos tributários relativos a factos geradores do imposto anteriores à declaração de insolvência, mas liquidados posteriormente

Mais dúbia será a integração das dívidas tributárias, cujo facto gerador do imposto tenha ocorrido antes da declaração de insolvência do devedor, mas a sua liquidação apenas se verifica

¹¹⁵ Os demais créditos tributários reclamados no processo de insolvência (créditos sobre a insolvência) serão pagos em conformidade com o estabelecido no plano de recuperação judicialmente homologado pelo Tribunal.

¹¹⁶ Ver, neste sentido, o entendimento da AT veiculado através da Circular n.º 10/2015.

num momento posterior.¹¹⁷ Atente-se que, à luz do preceituado no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, a administração tributária dispõe, em regra, de um prazo de quatro anos para proceder à liquidação dos tributos, sob pena de caducidade do exercício desse direito.¹¹⁸ Não obstante a doutrina defender que a liquidação não possui efeitos constitutivos, mas meramente declarativos, na medida em que a obrigação tributária nasce com a produção do facto gerador, é através daquele ato tributário que a relação jurídica tributária se consuma, com a concretização do valor da obrigação. Segundo os ensinamentos de SALDANHA SANCHES, «O nascimento de uma obrigação tributária dá-se (...) sempre que se verifica uma certa situação de facto a que a lei liga um dever de prestar (...)»¹¹⁹ Todavia, e na esteira do preconizado por aquele Autor, a obrigação de pagamento do imposto pressupõe

«(...) um acto da Administração fiscal de verificação (ao menos potencial) ou de liquidação, e uma actuação do sujeito passivo de declaração ou de informação – procedimentos que não são constitutivos, mas apenas declarativos, relativamente às obrigações que são o objecto do poder de cobrança do sujeito activo e do correspondente dever de prestação do sujeito passivo.»¹²⁰

Daí resulta que o crédito tributário assume uma eficácia externa com a concretização do ato tributário de liquidação e a sua notificação ao devedor, nos termos legais. Como defendem JOSÉ MARIA PIRES e outros Autores,

«O tributo é certo e líquido a partir do momento em que é liquidado, porque se traduz sempre numa determinada quantia em dinheiro. É exigível porque, a partir da liquidação, o seu pagamento passa a ser legalmente imposto ao sujeito passivo da obrigação, primeiro através da cobrança voluntária e, se necessário, através da cobrança coerciva (execução fiscal).»¹²¹

Considerando que o elemento relevado pelo legislador no CIRE para qualificar um crédito da insolvência ou da massa insolvente é o do seu “*fundamento*” ser anterior ou posterior à declaração de insolvência, propenderemos a defender que tais dívidas tributárias, não obstante exigíveis num momento posterior, não são resultantes de quaisquer atos de administração da

¹¹⁷ Afigura-se-nos como possível que, já depois da declaração de insolvência e, eventualmente, na sequência de uma ação inspetiva, a AT venha a promover uma liquidação adicional de IRC relativa a períodos de imposto anteriores, ou mesmo uma liquidação adicional de IMT relativa a uma transmissão ocorrida antes da declaração de insolvência, havendo que clarificar a natureza de tais dívidas.

¹¹⁸ Determina o n.º 1 do artigo 45.º da LGT que «O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.»

¹¹⁹ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 255.

¹²⁰ Idem, p. 258.

¹²¹ JOSÉ MARIA PIRES, *et al.*, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 399.

massa insolvente. A destriça que é feita no CIRE pretende, como defendem CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, «(...) destacar aqueles créditos que, à data da declaração de insolvência, oneram o devedor, dos demais que, constituindo-se na dinâmica própria do processo, são considerados um encargo da massa insolvente *qua tale*, e, nesse circunstancialismo, beneficiários da prioridade no pagamento.»¹²² Deverão, pois, os créditos aqui tratados subsumir-se ao conceito de créditos sobre a insolvência e, consequentemente, ao dever de reclamação no processo de insolvência em conformidade com o consignado no CIRE.

Não sendo possível a atempada apresentação da reclamação de créditos no prazo estabelecido no n.º 1 do artigo 128.º do CIRE, a lei faculta aos credores a possibilidade de apresentarem uma ação de verificação ulterior de créditos, prevista no artigo 146.º do CIRE, a qual poderá ser intentada no prazo de seis meses subsequentes ao trânsito em julgado da sentença de declaração de insolvência ou no prazo de três meses seguintes ao da constituição do crédito, caso este ocorra ulteriormente. Esta parece ser a resposta de RUI DUARTE MORAIS, quando refere que

«Se, por alguma razão, não forem reclamados, em tempo oportuno, créditos fiscais gerados por factos ocorridos anteriormente à declaração de insolvência, desde logo por não estarem liquidados no momento da reclamação, poderá o Estado, tal como acontece com os demais credores, usar da possibilidade prevista no art.º 146.º e ss. do CIRE (...), fazendo-os reconhecer por meio de acção proposta contra os credores (e necessariamente, também contra o insolvente)? Lima GUERREIRO, escrevendo no domínio da legislação falimentar anterior ao CPEREF (...) concluía pela afirmativa. Julgamos que bem, pois não vemos qualquer razão para o credor fiscal ficar em situação de desvantagem relativamente aos demais credores.»¹²³

Todavia, e como veremos mais adiante, o CPPT parece conter um regime de cobrança destas dívidas tributárias que se nos afigura incompatível com a sua natureza de crédito sobre a insolvência (referimo-nos, concretamente, à redação do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT).

¹²² LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit., p. 225.

¹²³ RUI DUARTE MORAIS, *Os credores tributários no processo de insolvência*, ob. cit., p. 214.

3. O efeito suspensivo das ações executivas e o seu impacto nos processos de execução fiscal

O artigo 88.º do CIRE consagra um efeito suspensivo imediato de quaisquer ações executivas ou providências suscetíveis de atingir os bens da massa insolvente. No âmbito do regime jurídico consagrado no CIRE, e independentemente do desfecho do processo de insolvência ser a recuperação do devedor ou a liquidação do seu ativo, o legislador prevê, não só a suspensão de diligências executivas ou quaisquer providências que afetem bens integrantes da massa insolvente, como também a impossibilidade de instauração ou prosseguimento de ações executivas pelos credores da insolvência.¹²⁴ Pode ler-se no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE, sob a epígrafe de “*Ações executivas*” que

«1 - A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes.»

O artigo 89.º do CIRE contém uma exceção a este regime, no que diz respeito às dívidas da massa insolvente, estabelecendo que:

«1 - Durante os três meses seguintes à data da declaração de insolvência, não podem ser propostas execuções para pagamento de dívidas da massa insolvente.

2 - As acções, incluindo as executivas, relativas às dívidas da massa insolvente correm por apenso ao processo de insolvência, com excepção das execuções por dívidas de natureza tributária.»

Sendo este o regime jurídico instituído pelo CIRE, o CPPT contém um comando normativo que admite, não só a instauração de processos de execução fiscal depois da declaração de insolvência, como também a prossecução de ações executivas para cobrança de

¹²⁴ Exceciona, todavia, o legislador deste efeito suspensivo das ações executivas as situações em que o processo de insolvência assumia carácter limitado, concluindo o juiz que o património do devedor não é suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente, não sendo essa satisfação garantida por qualquer outra forma (cf. n.º 1 do artigo 39.º do CIRE). Assim, e sem prejuízo da possibilidade de ser requerido o complemento da sentença, à luz do n.º 2 do mesmo artigo 39.º (convolvando a insolvência de carácter limitado, numa insolvência de carácter pleno), nesses casos, não haverá lugar à apreensão de bens para a massa insolvente, nem à liquidação do ativo, não se produzindo quaisquer dos normais efeitos associados à declaração de insolvência. Deste modo, concluiremos que, nessas situações, nada obstará ao normal prosseguimento dos processos de execução fiscal contra o devedor insolvente.

créditos tributários vencidos após a declaração de insolvência, segundo a formulação ampla utilizada pelo legislador. Dispõe o artigo 180.º do CPPT, alusivo ao efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal (segundo o anterior regime previsto no CPEREF), o seguinte:

«1 - Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

(...)

6 - O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução.»

Do teor destes preceitos legais parecem verificar-se duas contradições legais, que cuidaremos de analisar. Por um lado, enquanto o n.º 1 do artigo 88.º do CIRE não admite a instauração de execuções contra o insolvente, após a declaração de insolvência, os n.ºs 1 e 6 do artigo 180.º do CPPT admitem-nas. Por outro lado, não obstante o CIRE colocar sobre os credores da insolvência um ónus de reclamação dos seus créditos no processo de insolvência, para efeitos da sua satisfação no próprio processo, o CPPT parece admitir que determinados créditos tributários sobre a insolvência se subtraíam àquele dever de reclamação, admitindo a prossecução da execução fiscal para a sua cobrança. Falamos, neste caso, dos créditos tributários cujo facto gerador é anterior ao processo de insolvência, mas liquidados (isto é, “vencidos”, na terminologia adotada pelo legislador no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT) em momento ulterior. Tratando-se de disposições legais literalmente contraditórias, haverá que procurar harmonizá-las, tendo em conta, nomeadamente, a unidade do sistema jurídico, enquanto elemento primacial da interpretação jurídica. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do Cód. Civ., «A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.» É com base nestes elementos que procuraremos conciliar o disposto nos textos legais, tornando mais coerente o ordenamento jurídico.

3.1 A admissibilidade legal da instauração de processos de execução fiscal

A primeira das questões acima identificadas consiste em saber se, não obstante a declaração de insolvência, é legalmente admissível a instauração processos de execução fiscal para cobrança de dívidas tributárias, tal como decorre do disposto no artigo 180.º do CPPT. Ressalvamos que o facto deste preceito se referir à falência ou recuperação da empresa não implica que este regime não seja aplicável à declaração de insolvência, «por força do redireccionamento das remissões»¹²⁵ previsto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, diploma que aprovou o CIRE, o qual determina, no seu n.º 1, que «Sempre que, em disposições legais, cláusulas contratuais ou providências de recuperação homologadas, se faça remissão para preceitos legais revogados pelo presente diploma, entende-se que a remissão vale para as correspondentes disposições do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.»

O regime jurídico construído pelo legislador tributário no CPPT veio de encontro com as disposições legais previstas no CPEREF, a respeito dos efeitos processuais emergentes de um processo de falência ou de recuperação da empresa. O efeito suspensivo das ações executivas encontrava-se previsto, quer nos casos em que a empresa optasse por uma das providências de recuperação da empresa (taxativamente enumeradas no artigo 4.º desse diploma), quer requeresse a sua declaração de falência (nos termos dos artigos 122.º e seguintes desse Código).

A resposta à admissibilidade legal da instauração de processos de execução fiscal exige uma compreensão das motivações do legislador ao consagrar a suspensão das ações executivas na pendência dos processos de insolvência. O efeito suspensivo das ações que atinjam bens da massa justifica-se pela necessidade de salvaguardar o tratamento igualitário dos credores, impedindo a prossecução individual de atos coercivos contra o devedor. Admitir a cobrança individual dos créditos colidiria com a feição universal característica do atual regime de insolvência, subordinado ao princípio jurídico da “*par conditio creditorum*”, definido por ANA PRATA como o «princípio segundo o qual todos os credores – que não gozem de nenhuma causa de preferência relativamente aos outros credores – se encontram em igualdade de situação, concorrendo paritariamente ao património do devedor para obter a satisfação dos respetivos créditos.»¹²⁶ É com respeito por este princípio que o artigo 90.º do CIRE determina que os credores apenas poderão exercer os seus direitos em conformidade com os preceitos

¹²⁵ Como defende JORGE LOPES DE SOUSA, *Código do Procedimento e do Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume III, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 323.

¹²⁶ ANA PRATA, *Dicionário Jurídico*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006, p. 848.

consagrados neste Código, durante a pendência do processo, exigindo-se que reclamem os créditos sobre a insolvência no processo, com vista à sua satisfação pelo produto da massa insolvente. Quanto a tais créditos, não se admite a possibilidade de cobrança fora do processo de insolvência e, consequentemente, a instauração de novas ações executivas.

Atente-se, por outro lado, que a sustação das diligências individuais coercivas permitirá ao insolvente, nos casos em que a sua recuperação económica ainda seja viável, uma reorganização dos eventuais planos de pagamentos aos credores, sob a alçada do Tribunal, impedindo a total espoliação do seu património. A ser aprovada uma medida de recuperação da empresa, o pagamento aos credores obedecerá a um plano judicialmente homologado no próprio processo de insolvência, o qual poderá fluir sem o espectro das penhoras de bens encetadas individualmente pelos credores relativamente aos créditos ali contemplados.

Admitindo serem estes os principais objetivos preconizados pelo legislador da insolvência, haverá que acautelar, todavia, a natureza específica dos créditos tributários. A cobrança coerciva dos créditos tributários não é um ato discricionário da administração tributária, a qual se encontra absolutamente vinculada pelos termos da lei.¹²⁷ Impende sobre a AT, no exercício dos seus deveres, diligenciar pela cobrança coerciva das dívidas, cuja competência para tal lhe esteja atribuída¹²⁸, atuando sempre no estrito cumprimento da lei, com obediência pelos normativos e princípios legais do ordenamento jurídico tributário. Para esse efeito, incumbe-lhe proceder à instauração de processos de execução fiscal tendentes à recuperação de dívidas, ao abrigo dos quais ordena a realização de atos de coerção sobre o património dos executados, sejam estes o originário devedor ou os responsáveis solidários e subsidiários.

A instauração do processo de execução fiscal não constitui, assim, uma prerrogativa do órgão de execução fiscal, mas sim uma obrigação legal, uma vez reunidos os necessários pressupostos legais. Pelo que, não obstante se admitir a sustação dos atos coercivos contra o devedor, em virtude da declaração de insolvência – como parece ser o objetivo preconizado pela lei de insolvência –, não podemos olvidar que a cobrança da dívida tributária é extensível aos demais responsáveis tributários, nos casos expressamente previstos na lei. A instauração da execução fiscal é um pressuposto da efetivação da responsabilidade subsidiária, na medida em que a reversão depende da fundada insuficiência, demonstrada naquele processo, de bens

¹²⁷ A concessão de moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 161.º do CPPT).

¹²⁸ Cf. alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, diploma que aprovou a orgânica da AT.

penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários para pagamento da dívida, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º da LGT, ainda que a prossecução dos atos coercivos contra os responsáveis subsidiários fique suspensa, nos termos do disposto no n.º 7 deste mesmo preceito (sem prejuízo da adoção de medidas cautelares). O que se exige, por conseguinte, é que, constatando-se a insolvência do devedor originário, a cobrança coerciva não colida com o tratamento que se pretende igualitário dos credores no processo de insolvência, sem, no entanto, obstar a que a AT prossiga com os demais mecanismos legais que garantem a efetiva cobrança dos créditos tributários, nomeadamente junto de terceiros que respondam pelas dívidas tributárias. A administração tributária não goza de quaisquer prerrogativas na conformação do próprio crédito tributário, antes se encontrando absolutamente vinculada pelos termos da lei e pelo princípio da proibição da moratória não legalmente prevista, aplicável ao processo de execução fiscal em resultado das disposições conjugadas do n.º 3 do artigo 36.º da LGT e do n.º 3 do artigo 85.º do CPPT, o qual constitui um afloramento do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no n.º 2 do artigo 30.º da LGT.

Numa tentativa de conciliar o CPPT com o regime previsto no CPEREF, a jurisprudência veio defender uma interpretação restritiva do n.º 3 do artigo 154.º do CPEREF¹²⁹ (preceito homólogo ao atual artigo 88.º do CIRE), admitindo a sua não aplicação aos processos de execução fiscal. O Acórdão do STA, de 15-11-2006, proferido no âmbito do processo n.º 0625/06¹³⁰, defende que

«(...) aquela proibição surge paralelamente à avocação, pelo Tribunal judicial, de todos os processos de execução fiscal pendentes e sua apensação ao processo de falência ou recuperação – dito artigo 180.º, n.º 2. (...) Ora, tal desiderato compagina-se perfeitamente com a instauração da execução envolvendo a sua imediata sustação, para apensação ao processo de falência. Ou seja: em vista do auspício legal, a subordinante não é a instauração da execução mas, antes, a sua apensação, nos sobreditos termos.»

Como parece extrair-se daquele aresto, a simples instauração de um processo de execução fiscal não determina, *per se*, um qualquer impacto negativo na esfera jurídica do insolvente que justifique a sua impossibilidade legal, à luz do regime consagrado no CIRE, desde que se sustentem as diligências coercivas dirigidas contra o devedor. A esta luz não encontramos

¹²⁹ Estabelecia o n.º 3 do artigo 154.º do CPEREF, sob a epígrafe “*Apensação de acções e outros efeitos*” que «A declaração de falência obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva contra o falido; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes.»

¹³⁰ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

qualquer razão legal que justifique a impossibilidade de instauração do processo de execução fiscal contra o originário devedor insolvente, desde que, nos termos do estatuído no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT e em obediência aos efeitos pretendidos pelo artigo 88.º do CIRE, tal processo seja imediatamente suspenso, assim se cumprindo com o desígnio do legislador da insolvência. Este entendimento veio a ser acolhido no Acórdão do STA, de 29-02-2012, a respeito do processo n.º 0885/11¹³¹, em cujo sumário se concluiu que

«I - Nada obsta a que após a declaração de insolvência sejam instauradas execuções fiscais contra a sociedade insolvente, possibilidade que constitui um regime especial para os processos de execução fiscal (afastando a regra geral do art. 88.º, n.º 1, do CIRE), sendo que

- se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverão ser imediatamente sustadas e avocadas pelo tribunal judicial para apensação ao processo de falência (art. 180.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, e art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE);
- se para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, prosseguindo a execução, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência (cfr. art. 180.º, n.º 6, do CPPT, interpretado tendo em conta a unidade do sistema jurídico, como imposto pelo art. 9.º, n.º 1, do CC).»

A admissibilidade legal da instauração de processos de execução fiscal, no contexto do processo de insolvência, parece resultar, também, do facto de, nos processos de insolvência de pessoas singulares, não se verificar a extinção da pessoa física e jurídica, à semelhança do que poderá suceder com a insolvência das sociedades comerciais. A declaração de insolvência não dispensa o insolvente, que seja pessoa singular, do cumprimento de obrigações tributárias declarativas e de pagamento, relativamente aos rendimentos de que aufera. A lei admite a possibilidade de o insolvente beneficiar da exoneração de determinados créditos não integralmente satisfeitos com os bens e rendimentos que venha a auferir dentro de um período temporal de cinco anos (cf. n.º 2 do artigo 239.º do CIRE). No entanto, este regime de exoneração não abrange, em face da especial natureza dos interesses que acautelam, os créditos tributários, como resulta do disposto no n.º 2 do artigo 245.º do CIRE. Pelo que, em concordância com o defendido por RUI DUARTE MORAIS, será possível a prossecução das execuções fiscais para cobrança dos créditos tributários que não tenham sido pagos nesse período¹³², contrariando a proibição ínsita no artigo 88.º do CIRE.

¹³¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

¹³² Segundo este Autor «(...) os créditos tributários estão excluídos da exoneração do passivo restante (art. 245.º, n.º 2, al. d). Portanto, encerrado o processo de insolvência, as execuções fiscais contra pessoas singulares poderão

Por último, importa não olvidar que o próprio CIRE admite a possibilidade de prossecução de ações judiciais para cobrança de dívidas da massa insolvente, como resulta do disposto no artigo 89.º do CIRE, o que constitui uma exceção ao efeito suspensivo das ações executivas desenhado pelo legislador. Determina o n.º 1 do artigo 89.º do CIRE que, não sendo pagas nas datas de vencimento e volvida a moratória de três meses prevista na lei, podem ser propostas ações executivas para cobrança das dívidas da massa insolvente. Como resulta do n.º 2 deste preceito, tais ações (declarativas ou executivas) para cobrança de dívidas da massa correm por apenso ao processo de insolvência, com exceção das execuções por dívidas de natureza tributária, as quais serão objeto de tratamento autónomo junto dos Tribunais tributários. Não cumprindo com o dever de pagamento voluntário das dívidas fiscais até ao termo do prazo legal estipulado, nada impede a administração tributária de promover a sua cobrança coerciva, decorrido aquele prazo legal, o qual, segundo defendem CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, consubstancia «(...) um período de carência que só se pode compreender como um meio de tutela da massa insolvente.»¹³³

Do exposto resulta que o efeito suspensivo das ações executivas, ínsito no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE, deve ser interpretado no sentido da não prossecução de quaisquer diligências coercivas que afetem bens apreendidos para a massa insolvente do devedor. Todavia, esse efeito não obstará, em absoluto, à instauração de processos de execução fiscal pela administração tributária, os quais, sendo respeitantes a créditos sobre a insolvência, deverão suste-se, de imediato, contra o insolvente, podendo prosseguir, no entanto, e respeitando os limites estatuídos nos n.ºs 3 e 7 do artigo 23.º da LGT, contra os eventuais responsáveis subsidiários.¹³⁴

prosseguir (art. 233.º, n.º 1, al. c))» - vide RUI DUARTE MORAIS, Os credores tributários no processo de insolvência, ob. cit., p. 215.

¹³³ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit., p. 363.

¹³⁴ Perante uma situação de insolvência do devedor originário e antes da remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal onde corre o processo de insolvência, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, deverá o órgão de execução fiscal proferir despacho de reversão, tal como determina o n.º 7 do artigo 23.º da LGT. Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados, por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal ficará suspenso, desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei (cf. n.º 3 do artigo 24.º da LGT).

3.2 A prossecução das execuções fiscais para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência – a interpretação do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT

A segunda das questões que importa harmonizar é a do efeito suspensivo da cobrança coerciva dos créditos sobre a insolvência e consequente dever de reclamação no processo de insolvência, com o disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, que admite a prossecução dos processos de execução fiscal para cobrança dos créditos tributários “*vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa*”. À luz da remissão insita no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março (diploma que aprovou o CIRE), o legislador tributário parece consentir a cobrança coerciva de créditos tributários vencidos após a declaração de insolvência, independentemente de o seu “*fundamento*” ser anterior ou posterior à declaração de insolvência do devedor. Uma tal leitura da lei é suscetível de contrariar o dever de reclamação de todos os créditos sobre a insolvência no processo, em ordem a satisfazer o princípio do tratamento igualitário dos credores.

Como vimos, o critério de diferenciação utilizado no CIRE para a qualificação das dívidas (como créditos sobre a insolvência ou sobre a massa insolvente) é o do “*fundamento*” anterior ou posterior à declaração de insolvência, não relevando, para esse efeito, o vencimento da dívida. Tal será justificável pelo facto de o artigo 91.º do CIRE consignar o vencimento imediato de todas as dívidas não sujeitas a uma condição suspensiva. Este preceito legal do CIRE não poderá, no entanto, subtrair à administração tributária o poder/dever de liquidação dos tributos dentro dos prazos legais consignados na lei tributária. Segundo SALDANHA SANCHES, «O poder de liquidar o imposto é o poder de aplicar a lei e, por isso, não se trata de um direito da Administração fiscal, mas antes de um poder vinculado desta.»¹³⁵ Deste modo, entendemos que o CIRE não poderá obstar a que a AT proceda, na pendência do processo de insolvência, à liquidação de impostos cujo facto gerador seja anterior à declaração de insolvência do devedor, desde que respeitado o prazo legal de caducidade para o seu exercício.

Afigura-se-nos, por conseguinte, que a solução constante do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT apenas será adequada ao atual regime jurídico de cobrança das dívidas da massa insolvente contemplado no CIRE, na medida em que, volvida a moratória de três meses prevista no n.º 1 do artigo 89.º deste Código, vem consentir a prossecução dos processos de execução fiscal contra o próprio devedor insolvente.

¹³⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 260.

No entanto, a lei tributária não cuidou de distinguir, no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, se o normal prosseguimento das ações executivas compreendia, tão-somente, os créditos relativos a factos tributários verificados depois da declaração de insolvência (cujo fundamento é posterior a esse momento) ou quaisquer créditos tributários, desde que vencidos após a declaração de insolvência. O legislador tributário destacou, não o facto gerador da obrigação do imposto (o seu fundamento), mas sim o vencimento (liquidação) da dívida, para excepcionar o efeito suspensivo da cobrança coerciva constante do n.º 1 do mesmo preceito. Esta incongruência entre a lei de insolvência e a lei tributária merece a nossa reflexão, numa tentativa de harmonização destes preceitos legais.

3.2.1 A proposta apresentada por Jorge Lopes de Sousa e acolhida pela jurisprudência

Em anotações ao disposto no artigo 180.º do CPPT, JORGE LOPES DE SOUSA procurou encontrar uma interpretação que não defraudasse o espírito do legislador, nomeadamente, no que respeita ao princípio da paridade no tratamento dos credores da insolvência. Não cuidando o Autor de destringir se o preceito contempla as dívidas da massa ou os créditos sobre a insolvência, veio defender que

«(...) a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do CC), é a de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência ou insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou de insolvência.»¹³⁶

Admitir que a cobrança dos créditos tributários vencidos após a declaração de insolvência fosse suportada por bens apreendidos para a massa insolvente seria, segundo o Autor, suscetível de inutilizar o esforço de recuperação da empresa e de satisfação paritária dos direitos dos credores, solução que reputa como «manifestamente desacertada, atentos os fins de interesse público e social que estão subjacentes»¹³⁷ a tais processos especiais.

¹³⁶ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código do Procedimento e do Processo Tributário Anotado e Comentado* ob. cit., p. 324.

¹³⁷ Idem, *ibidem*.

O sentido da norma tem merecido o acolhimento da jurisprudência, como resulta, entre outros,¹³⁸ do Acórdão do STA de 06-04-2011, proferido no processo n.º 0981/10¹³⁹, em cujo sumário, citando o Autor acima referido, se concluiu que:

«A instauração da execução fiscal por créditos vencidos posteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, preceito que há-de ser, contudo, interpretado razoavelmente, atenta a *unidade do sistema jurídico*, no sentido de que só será viável o *prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência se forem penhorados bens não apreendidos naquele processo.*»

Este aresto consente a instauração de um processo de execução fiscal para cobrança de um crédito vencido após a declaração de insolvência, defendendo, no entanto, que tal cobrança «(...) sofra restrições no que toca à penhora de bens, só podendo ser apreendidos bens não apreendidos no processo de falência.»

A solução apresentada por JORGE LOPES DE SOUSA e acolhida no seio da jurisprudência não se nos afigura como a mais adequada ao atual regime jurídico ínsito no CIRE, que distingue créditos sobre a insolvência e créditos sobre a massa insolvente.

Desde logo, importa não olvidar que a massa insolvente compreende, não só os bens do devedor existentes à data da declaração de insolvência, como também os bens que vierem a ser adquiridos na pendência do processo. Por conseguinte, e exceto nos casos de insolvência de pessoas singulares, em que se admite a prossecução da cobrança dos créditos tributários para além do encerramento do processo (como veremos melhor adiante), sendo aprovado o encerramento após a liquidação do ativo, com a consequente extinção da pessoa coletiva (*ex vi* do n.º 3 do artigo 234.º do CIRE), não vislumbramos quais os bens a que pretenderá aludir o Autor.

Veja-se, também, que perante dívidas tributárias cujo facto gerador seja posterior à declaração de insolvência, o próprio CIRE não contém quaisquer limitações (salvo a moratória de três meses) relativamente aos bens que podem ser objeto de penhora nos processos de execução fiscal. Como se extrai do disposto no n.º 1 do artigo 46.º, no artigo 89.º e no n.º 1 do artigo 172.º, todos do CIRE, o acervo de bens que compõe a massa insolvente é responsável

¹³⁸ Ver, neste sentido, o teor do Acórdão do STA de 16-03-2016, proferido no âmbito do processo n.º 0647/15, relativo a dívidas tributárias cujo facto gerador ocorreu em 2003, tendo a insolvência sido declarada em 2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

¹³⁹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

pela satisfação das suas próprias dívidas, pelo que aquela posição nos parece contrária ao regime jurídico previsto neste Código.

3.2.2 O tratamento dos créditos tributários pela lei falimentar – uma sinopse legislativa

A nossa proposta de interpretação do regime jurídico previsto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT poderá ancorar-se numa observação do tratamento que a lei tributária e falimentar têm dado aos créditos tributários, ao longo dos anos.

O Código de Processo das Contribuições e Impostos¹⁴⁰ continha, na sua redação inicial, um regime absolutamente favorável no que concerne à cobrança coerciva dos créditos tributários, no contexto da falência, à data regulada no Código de Processo Civil. Aquele diploma consentia a prossecução da cobrança coerciva destes créditos, desde que por bens já penhorados à ordem dos processos de execução fiscal, fazendo reverter, tão-somente, as sobras para a massa falida (cf. artigo 167.º do diploma¹⁴¹).

Na sequência das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 177/86, de 2 de julho, diploma que criou o processo especial de recuperação da empresa e da proteção dos credores, o legislador introduziu alterações ao artigo 167.º do CPCI (cf. artigo 52.º do referido Decreto-Lei), estendendo os efeitos suspensivos à cobrança coerciva dos créditos tributários, impedindo a execução de bens da empresa.

A respeito de tais alterações legislativas pronunciou-se LIMA GUERREIRO, defendendo que o objetivo do legislador falimentar era

«não permitir a instauração ou prossecução de quaisquer processos de execução fiscal contra o falido após a declaração de falência, dando completa expressão ao princípio da plenitude do procedimento falimentar, alargando tal solução aos processos especiais de insolvência e de recuperação da empresa e de protecção dos credores e pondo termo ao privilégio conferido ao Fisco, à Segurança Social e a credores similares de executar

¹⁴⁰ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de abril de 1963.

¹⁴¹ Prevê o artigo 167.º do CPCI que

«A concordata e a declaração de falência, ou de insolvência do executado não impedem que se instaure a execução fiscal nem suspendem o seu andamento, qualquer que seja a proveniência da dívida.

§1.º Não podem penhorar-se na execução os bens apreendidos em processo de falência. Havendo bens apreendidos, observar-se-á o seguinte: (...)

§2.º Se os bens não puderem ser apreendidos por já se encontrarem penhorados em execução fiscal, esta prosseguirá, revertendo para a massa falida o produto das sobras.»

isoladamente bens da empresa, à margem do processo destinado à salvaguarda dos credores e à recuperação da própria empresa.»¹⁴²

Não obstante a supressão daquele regime favorável à administração tributária, defendia aquele Autor que o efeito suspensivo da cobrança dos créditos não seria extensível às dívidas fiscais que fossem contraídas já depois da declaração de falência, na medida em que estas consubstanciariam, à semelhança dos encargos da falência, dívidas da própria falência. Nesse mesmo estudo dos efeitos das alterações introduzidas aos processos de execução fiscal concluiria LIMA GUERREIRO, que

«Assim, os créditos fiscais vencidos após a declaração de falência e cujo facto tributário ocorra depois daquela data estão, a nosso ver, sujeitos a regime jurídico diverso dos créditos vencidos anteriormente, cujo facto tributário preceda a sentença declaratória da falência. Aqueles créditos são despesas ou encargos da falência, sujeitos ao princípio da precipuidade do artigo 1244.º do Código do Processo Civil, o que prejudica a sua sujeição ao processo de reclamação e verificação de créditos.»¹⁴³

Do conceito de “*créditos fiscais vencidos após a declaração de falência*” excluía, expressamente, aquele Autor as liquidações relativas a factos tributários verificados antes da declaração de falência. Como refere na nota de rodapé número 3 ínsita nesse mesmo texto «Não estão abrangidas por este regime, por não serem despesas da falência, os créditos resultantes de liquidações relativas a factos tributáveis verificados antes da falência.»¹⁴⁴ Relativamente a estes créditos, segundo o Autor, haveriam de ser reclamados nos termos do processo de falência.¹⁴⁵

Aquando da entrada em vigor do novo Código de Processo Tributário¹⁴⁶, o legislador tributário viria a contemplar, no n.º 6 do seu artigo 264.º, a possibilidade de prossecução das execuções fiscais por “*créditos vencidos após a declaração de falência ou de insolvência ou homologação do pedido de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução.*” O n.º 6 do artigo 264.º do CPT parecia vir, assim, ao encontro da posição defendida por Lima Guerreiro, na medida em que, não obstante sujeitar ao efeito suspensivo as ações executivas relativas a créditos vencidos antes da declaração de falência ou

¹⁴² LIMA GUERREIRO, Os Créditos Fiscais nos Processos de Falência, de Insolvência e de Recuperação de Empresas, *FISCO*, N.º 10, Julho 1989, Ano 1, p. 28.

¹⁴³ *Idem*, p. 31.

¹⁴⁴ *Idem*, p. 33.

¹⁴⁵ *Idem*, p. 29.

¹⁴⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril.

despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa, excecionava as dívidas fiscais vencidas num momento ulterior.

No entanto, o legislador falimentar, através do Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de abril, que aprovou o CPEREF, faria decair este regime especialmente consagrado para os créditos vencidos após a declaração de falência, constante do n.º 6 do artigo 264.º do CPT¹⁴⁷. Por outro lado, nos termos do disposto no artigo 152.º do CPEREF, o legislador extinguiu os privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições de segurança social relativamente aos créditos vencidos até à data da declaração de falência, atribuindo idênticos privilégios aos créditos das mesmas entidades que se constituíssem no decurso do processo de recuperação da empresa ou da falência. Como defendiam CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, «Do que se tratou foi de não aplicar a extinção estatuída no artigo aos privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições de segurança social «que se constituírem no decurso do processo de recuperação da empresa ou de falência.»»¹⁴⁸

Finalmente, com a entrada em vigor do CPPT em 2000, através da aprovação do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, e, portanto, ainda na vigência do CPEREF (só revogado pelo CIRE em 2004), o legislador tributário viria a repristinar a norma revogada pelo CPEREF, dando-lhe a redação do atual n.º 6 do artigo 180.º do CPPT.

Através desta breve sinopse legislativa, e estribando-nos naquela que foi a posição de Lima Guerreiro sobre a necessidade de defesa dos créditos tributários face à inexistência de norma que garantisse a sua qualificação como créditos da massa (falida ou insolvente), afigura-se-nos que a intenção do legislador tributário terá sido a de excecionar do efeito suspensivo das ações executivas a cobrança dos créditos que constituíssem dívidas da massa falida, na medida em que nenhum dos diplomas legislativos terá expressamente atribuído tal natureza a essas dívidas do Estado. O artigo 89.º do CIRE não tinha paralelo no CPEREF (nem em qualquer dos diplomas que o precedeu), que não contemplava, como categoria autónoma, as dívidas da massa falida. O artigo 208.º do CPEREF apenas estabelecia que as custas do processo de falência e as demais dívidas que devessem ser suportadas pela massa falida (de entre as quais se encontravam os honorários e o adiantamento de despesas do liquidatário judicial, previstas no artigo 133.º

¹⁴⁷ Cf. artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de abril.

¹⁴⁸ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência Anotado*, ob. cit., p. 403.

do CPEREF) saíam precípuas de todo o produto da massa. Todavia, não se incluíam aí, de forma expressa, as dívidas fiscais da empresa.

3.2.3 A interpretação restritiva do disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT – uma proposta de solução

Analizada a evolução normativa, concluímos ser defensável uma interpretação restritiva do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, harmonizada com o regime jurídico ínsito no CIRE. Este preceito será, em nosso entender, tão-somente aplicável às dívidas tributárias da massa insolvente, isto é, àquelas que, efetivamente digam respeito a factos tributários posteriores à declaração de insolvência do devedor. Consequentemente, subtrairíamos do âmbito de aplicação da norma as dívidas cujo facto gerador fosse anterior, mas liquidadas posteriormente àquele momento processual. Nestes termos, relativamente às dívidas tributárias da massa insolvente, poderá a administração tributária prosseguir com a sua cobrança coerciva relativamente a quaisquer bens e rendimentos do devedor, como decorre do regime jurídico instituído no artigo 89.º do CIRE. Tal foi a hipótese aventada por SARA VEIGA DIAS, a qual, a respeito desta norma, vem referir que «Em nossa opinião, o preceituado nesta norma tributária só se poderá aplicar aos créditos da massa insolvente.»¹⁴⁹ Para além de se afigurar a solução mais consentânea com o regime dual de qualificação dos créditos no CIRE, cremos que a intenção do legislador tributário terá sido, precisamente, a de excecionar do efeito suspensivo das ações executivas os créditos tributários que efetivamente constituíssem dívidas da massa insolvente, porque nascidos da prática de atos de administração dessa mesma massa.

Admitindo esta leitura restritiva da norma, os créditos resultantes de factos anteriores à declaração de insolvência, mas liquidados depois da mesma, por se tratarem de créditos sobre a insolvência, deverão ser reclamados no processo de insolvência, quer através da reclamação de créditos consignada no artigo 128.º do CIRE (caso ainda seja admissível, face ao curto prazo estabelecido pelo legislador), quer através da instauração de uma ação de verificação ulterior de créditos, nos termos do artigo 146.º do CIRE. Veja-se que, nos termos da alínea b) do n.º 2 deste artigo 146.º, o legislador veio acautelar, precisamente, a possibilidade de constituição de créditos posteriormente à declaração de insolvência, o que parece suceder com as dívidas fiscais

¹⁴⁹ SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, *O crédito tributário e as obrigações fiscais no processo de insolvência*, ob. cit., p. 48.

de que ora tratamos. Tais dívidas serão abrangidas na sentença de verificação e graduação de créditos que vier a ser proferida no processo de insolvência, nos termos do disposto no artigo 140.º do CIRE, sendo pagas de acordo com o rateio elaborado pelo administrador de insolvência.

Subsistem, porém, algumas dúvidas nas situações em que seja aprovado um plano de recuperação que preveja o encerramento do processo (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE). Determina a alínea b) do n.º 2 do artigo 233.º do CIRE que o encerramento do processo antes do rateio final determina a extinção da instância dos processos de verificação de créditos que se encontrem pendentes, salvo se o encerramento decorrer da aprovação de um plano de insolvência, caso em que, e segundo a leitura de ANA PRATA e outros Autores¹⁵⁰, será consentido o prosseguimento de ações de verificação ulterior de créditos se os autores assim o requererem. Todavia, da letra da lei não parece extrair-se a possibilidade de instauração de uma ação de verificação ulterior de créditos, uma vez extinto o processo de insolvência. Importará, por conseguinte, compreender em que termos será assegurada a cobrança destas dívidas.

Estatui a alínea c) do artigo 197.º do CIRE que, na ausência de estatuição expressa em sentido diverso constante do plano de insolvência, o cumprimento do plano exonera o devedor e os responsáveis legais da totalidade das dívidas da insolvência remanescentes¹⁵¹. Pelo que, não sendo os créditos reclamados, mas reclamáveis, os mesmos não serão atendidos fora do processo. Este preceito não é, todavia, aplicável aos créditos tributários, na medida em que a declaração de insolvência não figura entre as causas de extinção dos créditos¹⁵², havendo que garantir a sua cobrança.

Face à atual redação do n.º 3 do artigo 30.º da LGT – e antecipando um ponto que abordaremos adiante, com maior detalhe – o plano de recuperação não vincula os créditos tributários, salvo se forem prestadas pelo devedor quaisquer garantias idóneas para a sua satisfação, à luz do regime insito no CPPT (cf. artigos 196.º e 199.º do CPPT). O devedor poderá requerer o pagamento prestacional das dívidas tributárias, nas condições especiais admitidas pelo n.º 6 do artigo 196.º do CPPT, acompanhado de garantia idónea (de entre as elencadas no artigo 199.º do CPPT) ou de pedido de dispensa da prestação de garantia, de modo a obter a

¹⁵⁰ ANA PRATA, JORGE MORAIS CARVALHO e RUI SIMÕES, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit., p. 645.

¹⁵¹ Exceto nos processos de insolvência de pessoas singulares.

¹⁵² Ver, neste sentido, PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 280.

suspensão dos processos de execução fiscal. Observadas estas condições, não subsistirão, em princípio, quaisquer razões legais para a não adesão da AT ao plano de recuperação do devedor, admitindo-se o pagamento prestacional dos créditos tributários reclamados no processo de insolvência.

Tratando-se de créditos por impostos relativos a períodos anteriores à declaração de insolvência, mas vencidos após tal decisão, que não tenham sido reclamados no processo (pela sua liquidação tardia), a atual redação do n.º 7 do artigo 196.º do CPPT¹⁵³ consagra a possibilidade de ser aprovado um regime prestacional de pagamento em condições similares ao das dívidas abrangidas pelo plano de recuperação. Determina este preceito que

«Quando o executado esteja a cumprir plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência ou de processo especial de revitalização, ou acordo sujeito ao regime extrajudicial de recuperação de empresas, e demonstre a indispensabilidade de acordar um plano prestacional relativo a dívida exigível em processo executivo não incluída no plano ou acordo em execução, mas respeitante a facto tributário anterior à data de aprovação do plano ou de celebração do acordo, e ainda quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável, a administração tributária pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado, até ao limite máximo de 150 prestações, com a observância das condições previstas na parte final do n.º 5.»

O legislador proporcionou a aplicação do regime especialmente favorável de pagamento das dívidas tributárias abrangidas pelo plano de recuperação às dívidas não reclamadas, mas reclamáveis, por respeitantes a factos tributários anteriores à insolvência, não obstaculizando a recuperação económica do devedor.

Importa, no entanto, precisar quais os bens que podem servir como garantia para efeitos da eventual suspensão da cobrança coerciva destes créditos. Não obstante não expressamente previsto na lei, admitimos que os bens que garantem os créditos reclamados no processo (e abrangidos pelo plano) podem assegurar estes pagamentos prestacionais referidos no n.º 7 do artigo 196.º do CPPT.

Resulta do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 233.º do CIRE que, se a insolvência for qualificada como fortuita (cf. 189.º do CIRE) e for aprovado um plano de recuperação pelos credores, cessarão os efeitos emergentes da declaração de insolvência, de entre os quais avulta a recuperação, pelo devedor, do poder de administração e disposição dos seus bens. Não olvidamos que o acervo patrimonial do devedor se encontra afeto à garantia da viabilidade

¹⁵³ Introduzida pela Lei n.º 100/2017, de 28 de agosto.

económica dos créditos abrangidos pelos efeitos do plano de recuperação. Nesse sentido, alertam CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA que «(...) a recuperação dos poderes de administração e disposição do devedor não prejudica o que resulte do plano de insolvência devidamente homologado, pelo que tem sempre de ser entendida em correlação com ele.»¹⁵⁴

Defendemos, todavia, que, demonstrando-se a suficiência desses mesmos bens para assegurar a cobrança, quer das dívidas contempladas no plano, quer das dívidas referidas no n.º 7 do artigo 196.º do CPPT, será consentida a sua atendibilidade, para efeitos de garantia dos pagamentos prestacionais. Dispõe o artigo 217.º do CIRE que «Com a sentença de homologação produzem-se as alterações dos créditos sobre a insolvência introduzidas pelo plano de insolvência, independentemente de tais créditos terem sido, ou não, reclamados ou verificados.» A lei parece admitir o alargamento dos efeitos do plano de insolvência a créditos não reclamados (nomeadamente, os que eventualmente tenham sido reconhecidos pelo próprio administrador de insolvência, como a lei o consente) ou não verificados através de sentença de graduação de créditos (que, em princípio, não será proferida, atento o encerramento do processo de insolvência, em virtude da homologação do plano de recuperação). Entendemos, assim, que a necessidade de observância dos prazos estatuídos no CIRE, para efeitos de reclamação de créditos pelos credores, não poderá prejudicar o direito à liquidação dos tributos pela administração tributária dentro dos prazos estabelecidos na lei, nem as garantias de satisfação dos créditos tributários.

Por outro lado, impedir que aqueles bens pudessem servir como garantia das dívidas tributárias referidas no n.º 7 do artigo 196.º do CPPT traduzir-se-ia num esforço acrescido do devedor, no sentido de encontrar outros (novos) bens que assegurassem a suspensão da execução fiscal, num eventual pagamento prestacional que pudesse vir a solicitar, ainda que em condições excecionais.¹⁵⁵ Atente-se que, para além das dívidas da massa insolvente, cujo pagamento deverá ser assegurado pelo administrador de insolvência antes do encerramento do processo que advenha da aprovação do plano de recuperação (cf. artigo 219.º do CIRE), o devedor ver-se-á confrontado, quer com as dívidas (tributárias e outras) emergentes dos atos de

¹⁵⁴ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit., p. 769.

¹⁵⁵ Como se extrai do n.º 8 do artigo 199.º do CPPT, a falta de prestação de garantia idónea ou a inexistência de autorização para dispensa da mesma, associada a um pagamento prestacional da dívida, originará a prossecução dos termos normais do processo de execução, nomeadamente para penhora dos bens ou direitos considerados suficientes.

gestão corrente da empresa, quer com “novas” dívidas tributárias reportadas a factos tributários anteriores, mas liquidadas posteriormente.

Nessa medida, e face à eminência de o próprio Estado colocar novamente o devedor em situação de insolvência, entendemos ser defensável que, aderindo a administração tributária ao plano de recuperação homologado pelo Tribunal (com respeito pelo disposto nos artigos 196.º e 199.º do CPPT), os bens que garantem as dívidas do plano possam garantir, também, desde que demonstrada a sua suficiência, os créditos a que alude o n.º 7 do artigo 196.º do CPPT, interpretação que se revelará mais favorável à recuperação económica do devedor, sem nos parecer prejudicial à satisfação do crédito tributário.

4. As consequências da não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência

Terminaremos o nosso estudo com uma apreciação das consequências jurídicas que advêm para os créditos tributários reclamados no processo de insolvência e não integralmente satisfeitos pelos bens da massa insolvente. Porque a declaração de insolvência não consubstancia uma causa extintiva dos créditos tributários, cumprirá à administração tributária prosseguir com a sua cobrança, ancorada nos instrumentos jurídicos que a lei coloca ao seu dispor. São, todavia, distintos os caminhos a percorrer nesse desiderato, considerando os diferentes desenlaces do processo de insolvência.

4.1 A não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência de uma pessoa singular

Determina a parte final do n.º 1 do artigo 182.º do CIRE que «(...) o encerramento da liquidação não é prejudicado pela circunstância de a actividade do devedor gerar rendimentos que acresceriam à massa.» O disposto neste preceito encontra-se especialmente vocacionado para os processos de insolvência das pessoas singulares, correspondendo a uma intenção inequívoca do legislador em não eternizar os efeitos do processo de insolvência. Não obstante o legislador exortar o insolvente a exercer uma atividade da qual provenham rendimentos destinados, não só a garantir-lhe meios de subsistência, mas também a integrar (na medida do

possível) a massa insolvente, a lei procura balizar temporalmente o efeito de apreensão dos bens para a massa insolvente.¹⁵⁶

Encerrado o processo de insolvência pela realização do rateio final, não existirá qualquer obstáculo legal à prossecução da cobrança de quaisquer créditos (tributários ou outros) que não tenham sido integralmente satisfeitos no próprio processo, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 233.º do CIRE. A exceção a este regime resulta, no entanto, da aceitação do pedido de exoneração do passivo restante formulado pelo insolvente, o qual determinará a extinção de todos os créditos sobre a insolvência que ainda subsistam à data em que é concedida aquela exoneração. Tal corresponde a um verdadeiro perdão legal da dívida não cobrada no processo de insolvência, como resulta do n.º 1 do artigo 245.º do CIRE.

Importa salientar que os créditos tributários não se encontram, à semelhança dos demais créditos elencados no n.º 2 do artigo 245.º do CIRE, abrangidos pelo efeito da exoneração do passivo restante do devedor, *ex vi* da alínea d) do n.º 2 do artigo 245.º do CIRE. Pelo que, relativamente a estes, poderá a AT normalmente prosseguir com os processos de execução fiscal para a sua cobrança.

4.2 A não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência das sociedades comerciais

No que respeita às sociedades comerciais, caso o processo de insolvência seja encerrado antes do rateio final, a pedido do devedor, com fundamento na cessação da situação de insolvência (cf. artigo 231.º do CIRE), nada obsta à prossecução de quaisquer ações executivas contra o devedor, como se extrai do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 233.º do CIRE.

Nos casos de não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência, a AT deverá demandar os eventuais responsáveis tributários pelas dívidas.

Sendo o processo encerrado após a liquidação do ativo e do rateio final, ocorrerá, por força do disposto no n.º 3 do artigo 234.º do CIRE, a extinção da pessoa coletiva, não sendo possível prosseguir com a execução fiscal contra o executado. Importa não olvidar, porém, que,

¹⁵⁶ Nos termos do n.º 1 do artigo 158.º do CIRE, uma vez transitada em julgado a sentença de declaração de insolvência e realizada a assembleia de credores para apreciação do relatório, o administrador de insolvência procede à venda dos bens apreendidos para a massa insolvente, devendo tal liquidação ficar concluída no prazo de um ano contado da data da assembleia, salvo se subsistirem razões que justifiquem o prolongamento, como parece extrair-se do artigo 169.º do CIRE.

na esteira do que se defendeu no Acórdão do STA, de 17-12-2014¹⁵⁷, proferido no processo n.º 01433/13,

«(...) a sociedade extinta continua a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respectivo pagamento. Nada na lei impede a AT de efectuar um acto tributário de liquidação de imposto já depois de extinta a pessoa (singular ou colectiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária, ainda que o seu pagamento haja de ser exigido a outrem, que a lei designe como responsáveis pelo pagamento, designadamente os sócios.»

Como resulta do disposto no n.º 2 do artigo 147.º do CSC, as dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha dos haveres sociais pelos sócios. Por tais dívidas, no entanto, ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora possam reservar, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento. Em todo o caso, e verificados os pressupostos legais ínsitos no artigo 24.º da LGT, será admissível a prossecução dos processos de execução fiscal instaurados, despoletando-se a reversão das dívidas tributárias contra os eventuais responsáveis subsidiários.

Encerrando-se o processo de insolvência por constatação da insuficiência da massa insolvente para a satisfação das custas do processo e das restantes dívidas da massa (cf. artigo 232.º do CIRE), a liquidação da sociedade prossegue, tal como resulta do disposto no n.º 4 do artigo 234.º do CIRE, nos termos do regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março. Nestas situações, deverá o juiz comunicar o encerramento e o património da sociedade ao serviço de registo competente. Os efeitos relativamente à cobrança dos créditos tributários serão similares aos resultantes do encerramento do processo de insolvência após o rateio final.

4.3 Os efeitos do plano de recuperação nos créditos tributários

Determina o n.º 1 do artigo 194.º do CIRE que «O plano de insolvência obedece ao princípio da igualdade dos credores da insolvência, sem prejuízo das diferenciações justificadas por razões objectivas.» O princípio da igualdade dos credores assume-se, nas palavras de CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, como uma «trave basilar e

¹⁵⁷ Disponível em www.dgsi.pt.

estruturante»¹⁵⁸ na regulamentação do plano de insolvência, consentindo-se, todavia, na parte final daquele preceito, um tratamento diferenciado quando a diversidade das situações o exijam. É o que nos parece suceder relativamente aos créditos tributários.

Ocorrendo o encerramento do processo de insolvência por aprovação de um plano de recuperação, haverá que analisar casuisticamente as disposições constantes do plano em matéria de pagamento aos credores, as quais poderão contemplar, desde logo, o perdão ou a redução do valor dos créditos, o condicionamento do reembolso às disponibilidades do devedor, moratórias no pagamento, entre outras cláusulas, como resulta do disposto no artigo 196.º do CIRE.

A cobrança dos créditos tributários encontra-se, não só subordinada ao princípio da legalidade, como também ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, expressamente enunciado nos n.ºs 2 e 3 do artigo 30.º da LGT. Este último número foi introduzido pela Lei n.º 55.º-A/2010, de 31 de dezembro¹⁵⁹, a qual, através de disposição transitória prevista no seu artigo 125.º, consignou expressamente a sua aplicação aos processos de insolvência que se encontrassem pendentes e cujos planos de insolvência ainda não tivessem sido homologados.

Até esta alteração legislativa, era opinião relativamente pacífica dos Tribunais superiores que o princípio da igualdade, contemplado no CIRE, derogava o disposto nas leis tributárias, admitindo-se que o plano de insolvência pudesse introduzir alterações aos créditos tributários. É exemplo dessa corrente jurisprudencial o Acórdão do STJ de 13-01-2009, proferido no âmbito do processo n.º 08A3763¹⁶⁰, no qual se preconizou que

«Os arts. 30.º, n.º 2, e 36., n. 3, da LGT, e art. 85.º do CPPT, têm o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, não encontrando apoio no contexto do processo especial como é o processo de insolvência, onde o Estado deve intervir também com o fito de contribuir para uma solução, diríamos, de olhos postos na insolvência, se essa for a vontade dos credores, numa perspectiva ampla de auto-regulação de que a desjudicialização do regime consagrado no CIRE é uma das essenciais características. (...) Numa perspectiva de adequada ponderação de interesses, tendo em conta os fins que as leis falimentares visam, seria desproporcional que o processo de insolvência fosse colocado em pé de igualdade com uma mera execução fiscal, servindo apenas para a Fazenda Nacional actuar na mera posição de reclamante dos seus créditos, mais a mais privilegiados, sem atender à particular condição dos demais credores e da insolvência.»

¹⁵⁸ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, ob. cit., p. 642.

¹⁵⁹ Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2011.

¹⁶⁰ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Com a entrada em vigor do n.º 3 do artigo 30.º da LGT, a lei passou a evidenciar, de forma expressa, uma preponderância do interesse público na cobrança das receitas tributárias sobre qualquer legislação, designadamente, da insolvência. Esta alteração legislativa teve um grande impacto nas decisões posteriores dos Tribunais, os quais passaram a defender, como resulta do sumário Acórdão do STJ de 10-05-2012, no âmbito do processo n.º 368/10.0TBPVL-D.G1.S1¹⁶¹, que

«I - Tendo a Lei n.º 55.-A/2010, de 31/12, determinado expressamente a aplicação do n.º 3 do art. 30.º da LGT aos processos de insolvência pendentes e com planos não homologados, é por demais evidente que não podem os tribunais deixar de cumprir este comando legal, posto que nos termos do art. 3.º da Lei n.º 52/2008, de 28-08 (LOFTJ) incumbe-lhes assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, sendo certo que, nos termos do art. 8.º, n.º 2, do CC o tribunal está vinculado ao dever de obediência à lei, não podendo tal dever ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo.»¹⁶²

Não obstante esta mudança clara na posição assumida pela jurisprudência, em consonância com aquela que foi a vontade expressa do legislador em alargar o alcance da proteção conferida pela norma aos créditos tributários, derogando o disposto no CIRE, CATARINA SERRA defende que

«Em favor da manutenção da tese da modificabilidade dos créditos fiscais pelo plano de insolvência resta, em todo o caso, um argumento de peso: *a teleologia imanente à disciplina do plano de insolvência e o argumento da unidade do sistema jurídico*. A regra de que havendo contradição entre o que resulta da interpretação do texto expresso de uma norma jurídica e aquilo que resulta do silêncio de outra ela se resolve com a sobreposição da primeira norma à segunda *não deve ser mantida sempre que isso acarrete perturbações intoleráveis para a harmonia do sistema jurídico.*»¹⁶³

Segundo a Autora, a não extensão dos efeitos do plano de insolvência aos créditos tributários tem o efeito pernicioso de obstar à própria recuperação das empresas em situação económica débil, comprometendo um dos objetivos preconizados pelo próprio CIRE.

¹⁶¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

¹⁶² De acordo com o artigo 125.º da Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro, o n.º 3 do artigo 30.º da LGT aplica-se «aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objeto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

¹⁶³ CATARINA SERRA, *O Regime Português da Insolvência*, ob. cit., p. 150.

Não podemos olvidar, no entanto, que os termos em que é legalmente consentida à administração tributária a concessão de moratórias se encontram expressamente evidenciados nas leis tributárias, as quais aludem, concretamente, às situações de recuperação no âmbito de processos de insolvência. A lei prevê um pagamento prestacional das dívidas tributárias especialmente alargado, como resulta do disposto no n.º 6 do artigo 196.º do CPPT¹⁶⁴. Todavia, o efeito suspensivo da cobrança coerciva exige a necessidade de oferecimento, pelo insolvente, de garantia idónea ou obtenção da dispensa de garantia, como resulta do regime instituído no artigo 199.º do CPPT.

Do exposto resulta que, não obstante serem atendíveis os argumentos aduzidos pela Autora, no sentido da sujeição dos créditos tributários às disposições aprovadas no plano de recuperação do devedor, a atual redação da lei é incontornavelmente vinculativa nesta matéria, subtraindo os créditos do Estado dos poderes de conformação atribuídos aos credores da insolvência, em matéria da regulamentação das suas posições jurídicas. Concluiremos, pois, como SUZANA SILVA e MARTA SANTOS que

«(...) o regime da *indisponibilidade* do crédito tributário, por consubstanciar uma expressão legal do princípio fundamental da igualdade na contribuição para os encargos públicos é, em si, um regime tendencialmente indisponível para o próprio legislador, que apenas se encontra legitimado para estipular exceções a ele na medida em que circunstâncias excepcionais de conjuntura económica assim o justifiquem.»¹⁶⁵

O legislador tributário demonstrou, a nosso ver, de uma forma inequívoca que, em qualquer caso, deverão prevalecer as disposições legais tributárias, no que respeita às eventuais moratórias a conceder ao devedor em recuperação. Tal regime encontra-se expressamente regulado nos artigos 196.º e 199.º do CPPT, não podendo ser objeto de derrogação pelos termos do plano de recuperação, ainda que, do ponto de vista socioeconómico, se imponha ao Estado uma intervenção ativa na tentativa de não introduzir obstáculos à recuperação do insolvente, quando a sua viabilidade ainda seja possível.

¹⁶⁴ Estabelece o n.º 6 do artigo 196º do CPPT que «Quando, para efeitos de plano de recuperação a aprovar no âmbito de processo de insolvência ou de processo especial de revitalização, ou de acordo a sujeitar ao regime extrajudicial de recuperação de empresas do qual a administração tributária seja parte, se demonstre a indispensabilidade da medida, e ainda quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável, a administração tributária pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado até ao limite máximo de 150 prestações, com a observância das condições previstas na parte final do número anterior.»

¹⁶⁵ SUZANA TAVARES DA SILVA e MARTA COSTA SANTOS, Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, op. cit., p. 11.

CONCLUSÃO

O nosso estudo faz uma reflexão sobre os efeitos da declaração de insolvência na relação jurídica tributária, quer na perspectiva dos seus sujeitos e correspondentes obrigações tributárias, quer no que respeita à cobrança do crédito tributário. A nossa abordagem propõe encontrar soluções jurídicas para questões controvertidas no contexto do atual regime jurídico de insolvência, alicerçada nos ensinamentos de credenciados Autores e nas decisões dos Tribunais superiores, quando convocados a pronunciar-se sobre esta temática.

As recentes alterações legislativas às normas de incidência tributária contempladas no CIRE denotam uma intenção do legislador em consagrar um regime de tributação distinto para os devedores insolventes, singulares e coletivos, quando o processo de insolvência prossiga para a liquidação.

A declaração de insolvência não equivale à extinção jurídica da sociedade comercial, como resulta de uma leitura conjugada de disposições legais previstas no CSC, no CIRE e na lei tributária. Deste modo, e até ao encerramento da liquidação do ativo, a sociedade manter-se-á como sujeito passivo das obrigações tributárias que ocorram ulteriormente àquela decisão judicial.

A insolvência de uma pessoa singular não afeta a sua existência física e a sua personalidade jurídica e tributária. Sob a égide da possibilidade de exoneração do passivo restante, o CIRE exorta o insolvente ao exercício de uma atividade remunerada, pela qual auferirá de rendimentos sujeitos a tributação e suportados pelo próprio. Será admissível, no entanto, à luz do amplo conceito de sujeito passivo acolhido na LGT, que a massa insolvente assuma a responsabilidade pelo pagamento de determinadas dívidas de imposto, qualificadas no CIRE como dívidas da massa insolvente.

A declaração de insolvência não determina, *per se*, uma exoneração do cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias) pelo devedor, contendo o CIRE uma definição dos sujeitos sobre os quais recai a observância daqueles deveres. O artigo 65.º do CIRE vem refletir o intuito do legislador em aligeirar o dever de cumprimento de obrigações tributárias quando os processos de insolvência das sociedades comerciais caminham no sentido da sua extinção. Com base numa observação dos trabalhos preparatórios que alavancaram a alteração a este preceito, propomos uma interpretação restritiva do disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, harmonizada com a lei comercial e com diversas disposições legais tributárias.

Neste contexto, o atual quadro legal parece consentir a responsabilidade do administrador de insolvência, temporalmente balizada no período da sua gestão, por dívidas de imposto, multas e coimas que tenham sido imputadas à sociedade insolvente, quer nos casos em que seja aprovada a liquidação do ativo no processo de insolvência, quer quando este caminhe no sentido da recuperação económica do devedor, como resulta expressamente do regime contido na Lei n.º 8/2018, de 2 de março.

A nossa análise debruça-se, ainda, sobre as repercussões da declaração de insolvência, no que respeita à cobrança dos créditos tributários. Desde logo, enquadrámos as dívidas tributárias nos conceitos de “créditos sobre a insolvência” e de “créditos sobre a massa insolvente”, face ao critério utilizado pelo legislador no CIRE para os distinguir – o “fundamento” anterior ou posterior à declaração de insolvência do devedor. Desse estudo emergiu a necessidade de compatibilização do efeito suspensivo imediato das ações executivas com o dever legal de prossecução da cobrança dos créditos, imposto pela lei tributária, face às detetadas incongruências entre o texto do CIRE e do CPPT. Através de uma sinopse legislativa, procurámos entender qual o tratamento que o legislador vem dando aos créditos tributários, tendo em vista uma compreensão da solução jurídica acolhida no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT. Sugerimos uma interpretação restritiva desta norma jurídica, harmonizada com o disposto no artigo 89.º do CIRE, no sentido da sua aplicação às dívidas tributárias da massa insolvente.

Por último, observamos as consequências jurídicas que advêm da não satisfação dos créditos tributários no processo de insolvência pelos bens da massa insolvente. A declaração de insolvência não figura entre as causas de extinção dos créditos tributários, os quais também não se encontram abrangidos pelo efeito de exoneração do passivo restante, admissível na insolvência de pessoas singulares. Deste modo, ancorada nos instrumentos jurídicos que a lei coloca ao seu dispor, a AT deverá prosseguir com a cobrança coerciva dos créditos tributários junto do devedor, que seja pessoa singular, e dos demais responsáveis legais, solidários e subsidiários, pelo cumprimento da obrigação de pagamento do imposto.

Quando o processo de insolvência caminhe no sentido da recuperação económica do devedor, concluímos que o legislador tributário demonstrou, de uma forma inequívoca, com a introdução do n.º 3 do artigo 30.º da LGT que, em qualquer caso, deverão prevalecer as disposições legais tributárias, no que respeita às eventuais moratórias a conceder no plano de recuperação. Não podemos deixar de salientar que, do ponto de vista socioeconómico, se impõe ao Estado uma intervenção ativa na tentativa de não obstaculizar a recuperação do insolvente, sempre que esta se afigure viável.

Esperamos com o nosso estudo ter contribuído para a clarificação de normas que coexistem no ordenamento jurídico português, salvaguardando, sempre que possível, o princípio da *par conditio creditorum* característico do processo de insolvência, com respeito pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, que devem nortear a atuação da administração tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, MANUEL A. DOMINGUES DE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 1992.

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, Efeitos da Falência sobre a Pessoa e Negócios do Falido, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 55, Vol. III, Dez. 1995.

BULÇÃO, GONÇALO – vide JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES.

CARVALHO, JORGE MORAIS – vide ANA PRATA.

DIAS, ANA CRISTINA DOS SANTOS ARROMBA e Cidália Maria da Mota Lopes, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, Coimbra, Almedina, 2015.

DIAS, SARA LUÍS DA SILVA VEIGA, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Escola de Direito da Universidade do Minho, Dissertação de Mestrado, abril 2012, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf>

DOURADO, ANA PAULA, *Direito Fiscal - Lições*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2017.

EPIFÂNIO, MARIA DO ROSÁRIO, *Manual de Direito da Insolvência*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2016.

FERNANDES, F. PINTO e J. Cardoso Dos Santos, *Código do IRC Anotado e Comentado*, Lisboa, Rei dos Livros, 1989.

FERNANDES, LUÍS A. CARVALHO e João Labareda, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Iuris Sociedade Editora, 2009.

FERNANDES, LUÍS A. CARVALHO e João Labareda, *Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência Anotado*, 3ª Edição, Lisboa, Quid Iuris Sociedade Editora, 1999.

FURTADO, JORGE HENRIQUE DA CRUZ PINTO, *Curso de Direito das Sociedades*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2001.

GIL, BEATRIZ CAPELOA – *vide* BRUNO SANTIAGO.

GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, Os Créditos Fiscais nos Processos de Falência, de Insolvência e de Recuperação de Empresas, *FISCO*, N.º 10, Julho 1989, Ano 1.

HÖRSTER, HEINRICH EWALD, *A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Reimpressão da edição de 1992, Coimbra, Almedina, 2000.

LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *Direito da Insolvência*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012.

LOPES, CIDÁLIA MARIA DA MOTA – *vide* ANA CRISTINA DOS SANTOS ARROMBA DIAS.

MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, *Direito Fiscal*, 7ª Edição revista e actualizada, Coimbra, Almedina, 1993.

MENEZES, MARIA JOÃO – *vide* JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES.

MORAIS, RUI DUARTE, Os credores tributários no processo de insolvência, *Revista Direito e Justiça*, Vol. XIX, 2005, Tomo II, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 3ª Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012.

PEREIRA, PAULA ROSADO, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Coimbra, Almedina, 2005.

PINTO, CARLOS ALBERTO DA MOTA, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª Edição Actualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

PIRES, JOSÉ MARIA PIRES, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Coimbra, Almedina, 2015.

PRATA, ANA, *Dicionário Jurídico*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006.

PRATA, ANA, Jorge Morais Carvalho e Rui Simões, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Coimbra, Almedina, 2013.

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

SANTIAGO, BRUNO e Beatriz Capelo Gil, A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 13, Julho – Setembro de 2016, Centro de Estudos Jurídicos do Minho.

SANTOS, J. CARDOSO – vide F. PINTO FERNANDES.

SANTOS, MARTA COSTA – vide SUZANA TAVARES DA SILVA.

SERRA, CATARINA, *O Regime Português da Insolvência*, 5ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012.

SERRA, CATARINA, Os créditos tributários e o princípio da igualdade entre os credores, *Direito das Sociedades em Revista*, Vol. 8, Outubro de 2012, Ano 4, Coimbra, Almedina, 2012.

SILVA, SUZANA TAVARES DA e Marta Costa Santos, Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência, consultado em https://estudogeral.sib.uc.pt/jspui/bitstream/10316/24784/1/STS_MCS%20insolvencia.pdf

SIMÕES, RUI – vide ANA PRATA.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código do Procedimento e do Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume III, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

TIAGO, FILOMENA, A empresa insolvente mantém a personalidade tributária, *Vida Económica*, 05-04-2012, disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve5abrilft.pdf>

VARELA, JOÃO DE MATOS ANTUNES, *Das Obrigações em Geral*, 5ª Edição revista e actualizada, Volume II, Coimbra, Almedina, 1992.

VIDAL, JOSÉ RAMOS – vide JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES.

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional – Tributação das operações internacionais*, Coimbra, Almedina, 1993.

WEBGRAFIA

<http://debates.parlamento.pt/>

<https://www.dgo.pt/>

<http://www.dgsi.pt/>

<https://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>

<http://www.tribunalconstitucional.pt/>

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do STA de 12-04-2000, processo n.º 24.558

Acórdão do STA de 29-10-2003, processo n.º 01079/03

Acórdão do STA de 15-11-2006, processo n.º 0625/06

Acórdão do STA de 24-02-2011, processo n.º 01145/09

Acórdão do STA de 06-04-2011, processo n.º 0981/10

Acórdão do STA de 29-02-2012, processo n.º 0885/11

Acórdão do STA de 14-06-2012, processo n.º 0816/11

Acórdão do STA de 06-03-2014, processo n.º 01024/12

Acórdão do STA de 02-07-2014, processo n.º 0638/14

Acórdão do STA de 17-12-2014, processo n.º 01433/13

Acórdão do STA de 16-03-2016, processo n.º 0647/15

Acórdão do STA de 08-03-2017, processo n.º 01660/15

Acórdão do STA de 23-03-2018, processo n.º 076/18

Acórdão do STA de 28-02-2018, processo n.º 01314/17

Supremo Tribunal de Justiça

Acórdão do STJ de 30-09-2008, processo n.º 08A1825

Acórdão do STJ de 13-01-2009, processo n.º 08A3763

Acórdão do STJ de 10-05-2012, processo n.º 368/10.0TBPVL-D.G1.S1

Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

Sentença judicial de 05-02-2016, processo n.º 1806/14.9BELRA

Tribunal Constitucional

Acórdão do TC n.º 129/2009 de 12-03-2009, processo n.º 649/08

Acórdão do TC n.º 150/2009 de 25-03-2009, processo n.º 878/08

Acórdão do TC n.º 173/2009 de 02-04-2009, processo n.º 777/08

Acórdão do TC n.º 481/2010 de 09-10-2010, processo n.º 506/09

Acórdão do TC n.º 24/2011 de 12-01-2011, processo n.º 551/10

Acórdão do TC n.º 26/2011 de 12-01-2011, processo n.º 207/10

Acórdão do Plenário do TC n.º 437/2011 de 03-10-2011, processo n.º 206/10

Tribunal da Relação de Coimbra

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 10-09-2013, processo n.º 23/13.0TBFIG-D.C1

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 17-12-2014, processo n.º 39/10.8IDCBR-A.C1

Tribunal da Relação de Guimarães

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 15-03-2016, processo n.º 4248/15.5T8GMR-D.G1

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 12-07-2016 processo n.º 334/12.1IDBRG.G1

Tribunal da Relação de Lisboa

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 20-03-2012, processo n.º 5909/10.0TBSXL-E.L1-7

Tribunal da Relação do Porto

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 02-07-2015, processo n.º 8729/12.4TBVNG-G.P1

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16-09-2014, processo n.º 836/12.0TBSTS-C.P1

ANEXOS



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

A Exma. Representante da Fazenda Pública (ERFP) veio deduzir contestação pugnando pela improcedência da impugnação (cf. fls. 52 a 55 dos autos em suporte físico, a que correspondem futuras referências sem indicação de origem).

Foi junto o Processo Administrativo Tributário (PAT).

*

Por despacho de fls. 60 dos autos foi dispensada a inquirição da testemunha arrolada pelos Impugnantes, o qual foi notificado às Partes, que nada vieram requerer.

*

Regularmente notificadas as Partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, apenas os Impugnantes utilizaram esta faculdade, tendo, fundamentalmente, reafirmado a posição expendida na petição inicial apresentada (cf. fls. 63 a 68 dos autos).

*

Os autos foram em vista ao Digno Magistrado do Ministério Público, que defendeu a procedência da impugnação, com fundamento, em síntese, no facto de os rendimentos em causa não terem ingressado na esfera patrimonial dos Impugnantes (cf. fls. 70 dos autos).

*

Cumpre, agora, apreciar e decidir.

II - SANEAMENTO

O Tribunal é competente em razão de nacionalidade, da matéria, da hierarquia e do território.

O processo é o próprio e não enferma de nulidades insupríveis.



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

As Partes são legítimas, têm personalidade e capacidade judiciária.

Inexistem questões prévias ou exceções de que cumpra conhecer e obstem ao conhecimento do mérito da causa.

*

III - FUNDAMENTAÇÃO

III.1 - De facto

Com base na documentação junta aos autos e na posição assumida pelas Partes, considera-se provada a seguinte facticidade com relevância para a decisão:

- A. No âmbito do processo de insolvência n.º [REDACTED], foi proferida sentença em 14.01.2011 declarando a insolvência dos Impugnantes — cf. fls. 30 a 34 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;
- B. Em 06.05.2013, foi outorgada por [REDACTED], na qualidade de Administrador de insolvência, nomeado no âmbito do processo de insolvência n.º [REDACTED], referido no ponto A, que antecede, e por [REDACTED], na qualidade de representantes do [REDACTED], escritura pública de compra e venda do prédio urbano sito em [REDACTED] dos [REDACTED] autos, que se dão por integralmente reproduzidas;
- C. Em 05.05.2014, os Impugnantes apresentaram a declaração modelo 3 do IRS relativa ao ano de 2013, na qual, além do mais, foi incluído no Anexo G o valor de venda e de aquisição do imóvel referido no ponto B, que antecede — cf. fls. 9 a 14 apenso relativo ao procedimento de reclamação graciosa, que se dão por integralmente reproduzidas;
- D. Em 25.05.2014, foi emitida em nome dos Impugnantes a liquidação de IRS n.º 2014 [REDACTED], relativa ao ano de 2013, com o valor a pagar de € 652,70 — cf. fls. 4 e 15 a 18 do apenso relativo ao procedimento de reclamação graciosa, que se dá por integralmente reproduzida;



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

- E. Em 05.08.2014, os Impugnantes apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação de IRS referida no ponto D, que antecede, a qual foi indeferida por despacho de 27.11.2014 do Diretor de Finanças de Santarém – cf. fls. 15 a 29 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;
- F. Em 17.12.2014, foi apresentada pelos Impugnantes a presente impugnação judicial – cf. carimbo aposto a fls. 1 dos autos.

*

Factos não provados

Não se vislumbra outros factos alegados cuja não prova releve para a decisão da causa.

*

Motivação da decisão da matéria de facto

A decisão da matéria de facto foi realizada com base na análise das informações e dos documentos, não impugnados, que constam dos autos e do PAI, tudo conforme referido a propósito de cada um dos pontos do “*probatório*”.

*

III.2. – De Direito

Na petição inicial apresentada é alegado, em suma, que o imóvel em causa foi alineado no âmbito de um processo de insolvência e que a mais-valia gerada nunca entrou efetivamente na esfera jurídica dos Impugnantes.

Assim sendo, considerando as alegações tecidas na petição inicial, verificamos que a questão a decidir nos presentes autos consiste em saber se a mais-valia decorrente da venda do bem imóvel em causa no âmbito do processo de insolvência deve ser tributada em sede do IRS na esfera dos Impugnantes.



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

Vejamos.

Em sede do IRS, e de acordo com a conceção do rendimento acrescido consagrada no respectivo Código, as mais-valias apuradas pelos sujeitos passivos de imposto com a transmissão de direitos reais sobre bens imóveis estão sujeitas a tributação como rendimentos da categoria G (cf. artigo 9.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS).

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Conforme refere André Salgado Matos, *in* Código do IRS Anotado, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 1999, pág. 163, *"a tributação das mais-valias surge na medida em que a alienação de um determinado bem por um valor superior àquele por que foi adquirido tem por resultado um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito alienante, em relação ao qual o princípio da capacidade contributiva reclama a existência de normas de incidência objectiva"*.

O ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (cf. n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS), sendo que, no caso de alienação de bens imóveis, para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS).

Aqui chegados, vejamos, agora, o regime legal aplicável à venda de bens ocorrida no âmbito do processo de insolvência, no que releva para a decisão dos autos.

O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência (cf. n.º 1 do artigo 1.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - CIRE).



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

De acordo com o n.º 1 do artigo 46.º do CIRE, a massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.

Quanto às funções do administrador de insolvência, o n.º 1 do artigo 55.º do CIRE define o seguinte regime:

"1 - Além das demais tarefas que lhe são cometidas, cabe ao administrador da insolvência, com a cooperação e sob a fiscalização da comissão de credores, se existir:

a) Preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram;

b) Prover, no entanto, à conservação e frutificação dos direitos do insolvente e à continuação da exploração da empresa, se for o caso, evitando quanto possível o agravamento da sua situação económica."

A declaração de insolvência priva imediatamente o insolvente dos poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente, os quais passam a competir ao administrador da insolvência, sendo que o administrador da insolvência assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência (cf. n.º 1 e 4 do artigo 81.º do CIRE).

A declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do insolvente não subordinadas a uma condição suspensiva, devendo os credores reclamarem o seu crédito no âmbito do processo de falência (cf. artigos 90 e 91.º, n.º 1, ambos do CIRE).



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

Estabelece o artigo 158.º, n.º 1 do CIRE que transitada em julgado a sentença declaratória da insolvência e realizada a assembleia de apreciação do relatório, o administrador da insolvência procede com prontidão à venda de todos os bens apreendidos para a massa insolvente; independentemente da verificação do passivo, devendo o seu produto ser depositado à ordem da administração da massa.

O artigo 268.º do CIRE, referente aos benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, estabelecia, na redacção aplicável *in casu*, o seguinte regime:

1 - As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor.

2 - Não entram igualmente para a formação da matéria colectável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência ou em plano de pagamentos.

3 - O valor dos créditos que for objecto de redução, ao abrigo de plano de insolvência ou de plano de pagamentos, é considerado como custo ou perda do respectivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.”

Verifica-se, portanto, que o legislador do CIRE assumiu que são tributáveis as mais-valias geradas com a transmissão do património do insolvente, tendo, contudo, optado por isentar unicamente as mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores.

Retomemos, agora, o caso dos autos.

Ficou dado como provado nos presentes autos que no âmbito do processo de insolvência n.º [REDACTED], foi proferida sentença em 14.01.2011 declarando a insolvência dos Impugnantes (cf. ponto A. dos factos assentes).



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

Decorre também dos factos provados que em 06.05.2013 foi outorgada por [REDACTED] na qualidade de Administrador de Insolvência, nomeado no âmbito do processo de insolvência n.º [REDACTED], e por [REDACTED] na qualidade de representantes do Banco Comercial Português, S.A., escritura pública de compra e venda do prédio urbano sito em [REDACTED], inscrito na matriz sob o artigo [REDACTED] (cf. ponto B. dos factos provados).

Com a declaração judicial de insolvência, foi apreendido o bem imóvel em causa, passando a ser administrado pelo administrador de insolvência nomeado. Este bem imóvel que ingressou na massa insolvente passou a fazer parte de um novo acervo patrimonial, o qual serve unicamente para, depois de liquidado, pagar as custas processuais, as despesas de administração e os créditos reconhecidos (cf. artigo 46.º, n.º1 do CIRE).

Assim, a venda realizada não se tratou, pois, de uma alienação fora do contexto da liquidação do património que integra a massa insolvente. Com efeito, no caso dos autos, a venda do bem imóvel foi promovida e realizada pelo administrador de insolvência nomeado no âmbito do processo de insolvência n.º [REDACTED], em observância do disposto no artigo 55.º, n.º1 e dos n.ºs 1 e 4 do artigo 81.º, ambos do CIRE (cf. ponto B. dos factos assentes).

Nesta conformidade, o produto da venda do imóvel foi afeto ao processo de insolvência, para, além do mais, pagamento dos créditos reclamados e reconhecidos nesse processo (cfr. artigos 46.º e 158.º, n.º1, ambos do CIRE). É sabido que com a declaração de insolvência, os insolventes perdem o poder de disposição sobre os ativos que detenham nessa data, assim como do produto obtido com a sua venda realizada no decurso do processo de insolvência, já que este será afeto à satisfação do respectivo passivo. Assim, o facto de os Impugnantes não terem podido usufruir do rendimento gerado com a venda do imóvel no âmbito do processo de insolvência conduz, necessariamente, à conclusão que nenhum acréscimo patrimonial existiu verdadeiramente na sua esfera. Em consequência, e considerando a concessão de rendimento acréscimo acolhida em sede do IRS, impõe-se



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

concluir que com a venda do imóvel não foi, pois, gerada qualquer mais-valia suscetível de tributação em sede do IRS na esfera dos Impugnantes.

De referir que apenas com este entendimento se pode dar cumprimento ao princípio constitucional de que as pessoas singulares são unicamente tributadas de acordo com os rendimentos auferidos (cf. artigo 104.º, n.º1 da Constituição da República Portuguesa). É na esteira deste princípio que o artigo 4.º, n.º1 da Lei Geral Tributária estabelece que "Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património".

No sentido que agora preconizamos, já se pronunciou o Colégio Supremo Tribunal Administrativo (STA) em acórdão de 29.10.2003, profendo no processo n.º 01079/03, disponível para consulta em www.dgsi.pt, e cujo sumário, pela sua significativa relevância para o caso dos autos, se transcreve:

"I - A venda de bens que integravam o activo imobilizado de uma sociedade entretanto declarada falida, efectuada nos autos de liquidação do respectivo activo, não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no art.º 43.º do CIRC.

II - Confecto, com a declaração de falência, não há mais activo imobilizado, que tale, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada "..." um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos."

Apesar do acima referido aresto se reportar a uma situação em que estava em causa a aplicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), entendemos que a posição preconizada tem inteira aplicação ao caso dos autos, dado que o que está em causa é o regime jurídico-fiscal aplicável à venda de um bem em processo de insolvência.



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

De referir que o acórdão do STA de 24.02.2011, proferido no processo n.º [REDACTED], parece também apontar no mesmo sentido, ao referir, para além do mais, que apenas poderá haver tributação nos casos em "(...) que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras, incrementos patrimoniais esses para os quais nenhuma razão subsiste para se sujeitarem a tributação em sede de IRC.". Ou seja, se com a venda de um bem no âmbito de um processo de insolvência for gerado um rendimento que seja superior às dívidas e encargos que seja necessário satisfazer, o valor remanescente, e apenas esse, poderá ser sujeito a tributação em sede do imposto sobre o rendimento, já que estaríamos perante um verdadeiro acréscimo patrimonial na aceção acolhida em sede dos impostos sobre o rendimento.

Orá, como acima já notámos, não é esse o caso dos autos, já que o valor de realização obtido com a venda do bem imóvel não gerou qualquer "sobra" que tenha ingressado na esfera patrimonial dos Impugnantes. Por esta razão, não se verificou qualquer acréscimo no seu património em resultado da sobredita venda, não podendo, em consequência, ser tributado um rendimento que não foi auferido pelos Impugnantes.

Assim sendo, não pode ser mantida na ordem jurídica a decisão de indeferimento da reclamação graciosa impugnada, assim como a liquidação de IRS que está na sua génese, pelo que concluímos que procedem as alegações formuladas na petição inicial.

Sentido em que adiante se decidirá.

*

IV - DECISÃO

Face ao exposto, decidimos julgar procedente, por provada, a impugnação judicial apresentada, determinando a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa impugnada e da liquidação de IRS que está na sua base.



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria

Valor da acção: € 2.550,09 (cf. alínea a) do n.º 1. do artigo 27.º A do CPPT).

Custas pela Fazenda Pública.

Registe e notifique.

Leiria, 05 de Fevereiro de 2016

○ Juiz de Direito,



Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria
- Folha de Assinaturas -

Duarte
Neves
(Assinatura)

Digitally signed by
Duarte Neves
(Assinatura)
Date: 2016.02.05
17:01:36 GMT
Reason: Não
repudição